



Entscheid

4. Februar 2014

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Marcus Thalman, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

A,

vertreten durch RA Dr.iur. B,

Rekurrent,

gegen

Gemeinde C,

vertreten durch den Grundsteuerausschuss,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Am 2010 verkaufte A (nachfolgend der Pflichtige) die an der ...strasse 3, C, gelegene Eigentumswohnung GBBL ... (117/1000 an GBBL ... / Kat.Nr. ... mit Sonderrecht an der Stockwerkeinheit Nr. ...) mit den 2 UN-Garagenplätzen GBBL ... und ... (je 1/14 Miteigentum an GBBL ... [70/1000 Miteigentum an GBBL ... / Kat.Nr. ... mit Sonderrecht an der UN-Garage]) zum Preis von Fr. 1'160'000.- an D und E.

In der Folge verlegte der Pflichtige seinen Wohnsitz in die Liegenschaft ...strasse 21, F (GBBL ..., Kat.Nr. ..., Einfamilienhaus mit Garage), welche er im Jahr 2010 für Fr. 701'266.40 umgebaut und renoviert hatte. Die Liegenschaft war dem Pflichtigen im Erbteilungsverfahren am 1994 zum Übernahmepreis von Fr. 235'000.- und gegen Einräumung einer lebenslänglichen Nutzniessung zu Gunsten seiner Mutter und einzigen Miterbin, G, zu Alleineigentum zugewiesen worden. Gemäss einer undatierten Vereinbarung verzichtete G rückwirkend per 2010 auf ihr Nutzniessungsrecht und gewährte dem Pflichtigen ein unverzinsliches Darlehen in Höhe von Fr. 697'653.-, was dem geschätzten Barwert des Nutzniessungsrechts entsprach.

Zufolge der Handänderung an der Eigentumswohnung in C auferlegte der Grundsteuerausschuss C dem Pflichtigen am 17. November 2011 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 100'961.20. Im Entscheid anerkannte der Ausschuss grundsätzlich den Tatbestand einer Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG). Bei der Berechnung des aufgeschobenen Grundstückgewinns liess er indessen nur die Baukosten von Fr. 701'266.40 und nicht den Barwert der abgelösten Nutzniessung als Investitionen in das Ersatzobjekt in F zu. Da diese Investitionen unter den Anlagekosten des ersetzten Objekts in C lagen, verweigerte der Ausschuss die Gewährung eines Steueraufschubs gänzlich.

B. In der Einsprache vom 15. Dezember 2011 liess der Pflichtige beantragen, es sei der Barwert der Nutzniessung in Höhe von Fr. 697'653.- bei der Berechnung des Steueraufschubs zu berücksichtigen. Entsprechend sei auf die Erhebung einer Grund-

stückgewinnsteuer zu verzichten. Am 31. Mai 2012 wies der Grundsteuerausschuss der Gemeinde C die Einsprache ab.

C. Am 3. Juli 2012 liess der Pflichtige Rekurs gegen den Einspracheentscheid erheben und Rückweisung der Sache an die Rekursgegnerin beantragen. Eventualiter sei der Barwert der Nutzniessung in Höhe von Fr. 697'653.- bei der Berechnung des Steueraufschubs zu berücksichtigen. Auch beantragte er eine Prozessentschädigung.

In der Rekursantwort vom 17. Juli 2012 beantragte der Grundsteuerausschuss der Gemeinde C Abweisung des Rekurses.

In der Beweisaufgabe vom 25. September 2013 räumte der Referent des Steuerrekursgerichts den Parteien Gelegenheit ein, sich zur Frage auszusprechen, ob es sich bei der Vereinbarung betreffend Nutzniessungsverzicht um ein entgeltliches oder um ein unentgeltliches Rechtsgeschäft handle. Gleichzeitig wurde der Pflichtige ersucht, verschiedene Beweise zu leisten. In der Eingabe vom 24. Oktober 2013 nahm der Pflichtige zur Rechtsfrage Stellung und reichte verschiedene Unterlagen ein. Die Rekursgegnerin verzichtete in der Folge auf eine Stellungnahme zum Beweisergebnis.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Im Hauptantrag rügt der Pflichtige eine ungenügende Begründung des angefochtenen Einspracheentscheids und damit eine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Im Einspracheentscheid finde sich keine Auseinandersetzung mit den Argumenten, welche in der Einspracheschrift vorgebracht worden seien. Die Ausführungen der Rekursgegnerin gingen am Kern vorbei und zielten ins Leere. Die Sache sei deshalb an die Rekursgegnerin zurückzuweisen.

b) Im Rahmen des in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 garantierten Anspruchs auf rechtliches Gehör bedürfen Rechtsmittelentscheide einer hinreichenden Begründung (vgl. auch § 126 Abs. 1 StG). Die wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Entscheidungsgründe müssen darin enthalten sein (Richner/

Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. 2013, § 139 N 31 ff. mit Hinweisen). Indessen dürfen die Anforderungen nicht überspannt werden. Der Begründungspflicht ist Genüge getan, wenn der Verfügungsadressat durch die Begründung in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und diese in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiterzuziehen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 41 N 17 StHG). Nicht notwendig ist, dass die Begründung eine Auseinandersetzung mit sämtlichen Parteierörterungen enthält (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 142 N 10).

Das Steuerrekursgericht hat gemäss § 148 Abs. 3 StG und § 149 Abs. 2 StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen. Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Bedeutsame Verfahrensmängel kann das Gericht nicht heilen, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug unzulässigerweise verkürzt und die untere Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 149 N 30, auch zum Folgenden). Eine Rückweisung mangels Begründung kommt nur in Frage, wenn aus dem vorinstanzlichen Entscheid überhaupt nicht ersichtlich ist, warum er so und nicht anders ausgefallen ist, er also überhaupt keine Begründung erhält (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 142 N 10). Sofern die Vorinstanz die bisher fehlende Begründung in der Rekursantwort nachschiebt, darf die Steuerrekurskommission diesen Fehler allenfalls auch durch die Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels selbst beheben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 142 N 12).

c) Die Begründung des Einspracheentscheids erscheint zwar als eher knapp, ist aber sachbezogen. Es kann indessen offenbleiben, ob die Begründung rechtsgenügend war. Denn das Steuerrekursgericht räumte den Parteien wie dargelegt Gelegenheit ein, sich zur vorliegend massgeblichen Rechtsfrage auszusprechen, ob es sich bei der Vereinbarung betreffend Nutzniessungsverzicht um ein entgeltliches oder um ein unentgeltliches Rechtsgeschäft handle. Zudem hatte der Pflichtige die Möglichkeit, sich zur Rekursantwort zu äussern. Dadurch wurde eine allfällige Verletzung des rechtli-

chen Gehörs des Pflichtigen auf jeden Fall geheilt. Von einer Rückweisung der Sache ist daher abzusehen.

2. a) Im Eventualstandpunkt beantragt der Pflichtige, es sei der Barwert der Nutzniessung in Höhe von Fr. 697'653.- bei der Berechnung des Steueraufschubs zu berücksichtigen. Zur Begründung macht er geltend, die Nutzniessungseinräumung stelle eine weitere Kaufpreisleistung dar, weshalb sie entgeltlich sei. Umgekehrt müsse auch ein Nutzniessungsverzicht als entgeltlich betrachtet werden. Es spiele keine Rolle, ob die Aufgabe der Nutzniessung entgeltlich durch Bezahlung einer Entschädigungssumme, durch Gewährung eines Darlehens oder unentgeltlich mittels Erbvorbezug erfolge. Der vorzeitigen rechtsgeschäftlichen Beendigung der Nutzniessung komme ein Kapitalwert unabhängig davon zu, ob dieser entschädigt oder schenkungshalber erlassen werde. Unerheblich sei auch, dass der Verzichtende bei der rechtsgeschäftlich erfolgten entgeltlichen Beendigung der Nutzniessung von der Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer befreit sei.

b) Die Grundstückgewinnsteuer wird erhoben von den Gewinnen, welche sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (zivilrechtliche Handänderungen, § 216 Abs. 1 StG).

Nach Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) und den analogen §§ 216 Abs. 3 lit. i und 226a Abs. 1 StG wird die Besteuerung aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft im Kanton Zürich oder in der übrigen Schweiz verwendet wird.

Der Tatbestand der steuerprivilegierten Ersatzbeschaffung setzt voraus, dass der Erlös aus der Veräusserung des ersetzten Objekts für den Erwerb oder Bau eines Ersatzobjekts verwendet wird. Der Rechtsbegriff der Erlösverwendung ist nicht wörtlich, sondern in einem funktionalen Sinn zu verstehen. Alle Mittel müssen zur Erlösverwendung gerechnet werden, welche für die Ersatzliegenschaft im Zusammenhang mit der Handänderung an der ersetzten Liegenschaft aufgewendet wurden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 270; Felix Richner, Ersatzbeschaffung von selbstge-

nutztem Wohneigentum [Teil I], ZStP 2010, 189; Bastien Verrey, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, 2011, S. 203). Der Rechtsbegriff der Erlösverwendung setzt somit ein entgeltliches Rechtsgeschäft voraus. Erwirbt ein Steuerpflichtiger ein Ersatzgrundstück unentgeltlich durch Erbgang oder Schenkung, kann nicht von einer Erlösverwendung gesprochen werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 334). Analog gilt dies auch, wenn ein Ersatzgrundstück durch die unentgeltliche Ablösung einer das Grundstück belastenden Dienstbarkeit eine rechtliche Verbesserung erfährt.

c) Wird im Zusammenhang mit der Veräusserung eines Grundstücks die Errichtung eines Nutzungsrechts, insbesondere einer Nutzniessung oder eines Wohnrechts, vereinbart, so bildet der Barwert des Nutzungsrechts einen Erwerbspreisbestandteil und damit auch einen Erlösbestandteil (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 40). Daraus kann der Pflichtige jedoch nichts zu seinen Gunsten ableiten. Festzuhalten ist, dass wie dargelegt die Erlösverwendung ein entgeltliches Rechtsgeschäft voraussetzt.

d) Vorliegend macht der Pflichtige selber zwar nicht geltend, dass die Ablösung der Nutzniessung auf einem entgeltlichen Rechtsgeschäft beruhe. Auf Grund der vorliegenden Akten ist indessen dennoch zu prüfen, ob von einem entgeltlichen oder unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen ist.

Gemäss der undatierten Vereinbarung verzichtete G rückwirkend auf den 2010 auf ihr Nutzniessungsrecht und gewährte dem Pflichtigen ein unverzinsliches Darlehen in Höhe von Fr. 697'653.-, welcher Betrag dem geschätzten Barwert des Nutzniessungsrechts entsprechen sollte. Die Darlehensgeberin erliess in der Folge dem Pflichtigen die Darlehensschuld, was sich aus der Schenkungserklärung vom 2011 ergibt.

Die Beendigung der Nutzniessung gegen Begründung einer Darlehensforderung stellt grundsätzlich ein entgeltliches Rechtsgeschäft dar, da der Nutzniessungsberechtigte als Gegenleistung für die Aufgabe seines Rechts eine Darlehensforderung erwirbt. Es stellt sich indessen die Frage, ob diese Entgeltlichkeit auch vorliegend zu bejahen ist und, falls ja, ob der spätere schenkungsweise Verzicht auf die Erfüllung der Darlehensforderung an der Entgeltlichkeit etwas ändert.

e) Für die Anerkennung der Entgeltlichkeit des Darlehens ist insbesondere von Bedeutung, ob das Darlehensgeschäft dem übereinstimmenden wirklichen Willen der Beteiligten entsprach und nicht bloss als Scheingeschäft (Simulation) vorgetäuscht wurde. Denn Grundlage jedes gültigen Rechtsgeschäfts ist gemäss Art. 18 Abs. 1 OR der Parteiwille und nicht die nach aussen dargebotene Rechtsgestaltung. So können simulierte Geschäfte zum Einen dazu dienen, das Vorhandensein eines Vertragsverhältnisses vorzutäuschen, obwohl zwischen den Parteien überhaupt kein solches entstehen soll; zum Anderen kann durch den Abschluss des Scheingeschäfts von den Parteien das Verdecken eines wirklich beabsichtigten Vertragsverhältnisses angestrebt sein, wobei diesfalls nicht nur ein simulierter Vertrag, sondern auch ein dissimuliertes (verdecktes) Geschäft vorhanden ist. Das Scheingeschäft kann auch in einer Teilsimulation bestehen, bei der nur eine oder einzelne Vertragsbestimmungen, z.B. falsche Angaben über die Verzinsung, vorgetäuscht sind (BGE 117 II 382 E. 2a). Die Simulationsabrede bedarf keiner besonderen Form und kann sich auch aus dem konkludenten Verhalten der Beteiligten ergeben (BGE 112 II 337 E. 4). Die zivilrechtliche Rechtsfolge, dass das simulierte Rechtsgeschäft als ungültig, das verdeckte Rechtsgeschäft hingegen (unter Vorbehalt der Einhaltung allfälliger Formerfordernisse) als verbindlich zu würdigen ist (vgl. dazu Wolfgang Wiegand, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 5. A., Basel 2011, Art. 18 N 50 ff.), muss auch für das Steuerrecht gelten (vgl. VGr, 7. Juni 2006, SB.2006.00014, E. 2.4, www.vgrzh.ch).

f) Auf der Grundlage der vorliegenden Unterlagen lässt sich die Frage der Simulation nicht endgültig beantworten. Da jedoch im Licht der folgenden Erwägung der Erlös aus der Veräusserung des ersetzten Objekts dauerhaft in das Ersatzobjekt investiert werden muss, kann die Frage offen gelassen werden.

Wird das Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück definitiv zweckentfremdet oder entgeltlich veräussert, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, kommt die Wegzugsgemeinde auf ihren Entscheid über den Steueraufschub zurück und veranlagt die anlässlich der Ersatzbeschaffung nicht erhobene Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren, samt Zins ab dem 91. Tage nach der Handänderung am ursprünglichen Grundstück (Ziff. 20 des Rundschreibens der Finanzdirektion an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer und die Befreiung des Veräusserers von der Handänderungssteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft vom 19. November 2001 [ZStB I Nr. 37/460]; Felix

Richner, Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum [Teil III], ZStP 2011, 1 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 9, 290 und 296).

Das Element der Dauerhaftigkeit ist nicht auf die Wohnnutzung des Ersatzobjekts beschränkt, sondern kommt auch bei der Investition des Erlöses in das Ersatzobjekt zum Tragen (VGr, 16. Mai 2007, SB.2007.00002, www.vgrzh.ch). Wird der Erlös bzw. ein Erlösbestandteil zwar in ein Ersatzobjekt investiert, bleibt er aber nicht dauerhaft darin gebunden, so kann nicht von einer dauerhaften Erlösverwendung gesprochen werden.

Der schenkungsweise Erlass der Darlehensschuld durch die Mutter des Pflichtigen vor Ablauf der 5-Jahresfrist führte dazu, dass der Pflichtige über den Erlösbestandteil von Fr. 697'653.- frei verfügen konnte. Der Betrag war mit dem Erlass der Schuld nicht mehr im Ersatzobjekt gebunden und darf deshalb bei der Berechnung des Steueraufschubs nicht berücksichtigt werden.

3. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Dem unterliegenden Rekurrenten steht keine Parteientschädigung zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]