

# **AG\_VERWALTUNGSGERICHT WBE.2014.381 vom 31. März 2015**

AG Verwaltungsgericht, 2015-03-31, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/ag\\_verwaltungsgericht\\_WBE.2014.381](https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/ag_verwaltungsgericht_WBE.2014.381)

FR: AG\_VERWALTUNGSGERICHT WBE.2014.381 du 31 mars 2015

IT: AG\_VERWALTUNGSGERICHT WBE.2014.381 del 31 marzo 2015

## **Regeste**

§ 96 und 102 StG Berücksichtigung eines Wohnrechts, welches beim Kauf eines Grundstücks durch den Verkäufer vorbehalten wurde und in der Folge erlosch (infolge Todes des Berechtigten), bei der Gewinnermittlung im Falle des späteren Verkaufs des Grundstücks (Wert des Wohnrechts Teil der Anlagekosten?).

## **Volltext**

15 §96 und 102 StG Berücksichtigung eines Wohnrechts, welches beim Kauf eines Grundstücks durch den Verkäufer vorbehalten wurde und in der Folge erlosch (infolge Todes des Berechtigten), bei der Gewinnermittlung im Falle des späteren Verkaufs des Grundstücks (Wert des Wohnrechts Teil der Anla gekosten?). Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 31.März 2015, i.S.KStA gegen X. (WBE.2014.381). Aus den Erwägungen 1. 1.1. Behält sich der Veräusserer eines Grundstücks die Nutzniessung oder ein Wohnrecht am veräusserten Grundstück vor, fragt sich zu nächst: Stellt dieser Vorgang einen Verkauf mit anschliessender ent geltlicher Einräumung der Personaldienstbarkeit durch den Käufer oder den Verkauf eines mit einer Personaldienstbarkeit (sog. Vorbe haltsnutzniessung bzw. wohnrecht) belasteten Grundstücks dar? Dem Gesetz ist keine direkte Antwort auf diese Frage zu entnehmen. Die ältere aargauische Praxis zu §102 StG betreffend den Erlös bei der Grundstückgewinnsteuer behandelte den Barwert der entsprechenden Nutzniessung bzw. des Wohnrechts als Bestand teil des Erlöses, d.h. rechnete den Barwert zu diesem hinzu (vgl. dazu MARIANNE KLÖTI WEBER, in: MARIANNE KLÖTI WEBER/ DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri 2015, §102 N9). Im Ergebnis ging die ältere Praxis somit davon aus, dass der Verkäufer zunächst das un belastete Grundstück veräussere und sich unmittelbar anschliessend daran ein Wohnrecht an diesem einräumen lasse. Eine solche Praxis, welche das Bundesgericht in einem Entscheid vom 23.Januar 2002

(2P.253/2001) mit Bezug auf den Kanton Uri für haltbar befunden hat, befolgen auch heute noch verschiedene Kantone (so ins besondere der Kanton Zürich; vgl. dazu ausführlich FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, §220 N40ff.). In einem Urteil vom 9.Februar 2000 (StE 2000 B 26.26 Nr.3) stellte das Bundesgericht hingegen für den Bereich der direkten Bun dessteuer fest, bei der Vorbehaltsnutzniessung werde nicht etwa ein Grundstück veräussert und hernach an diesem durch den Erwerber ein Nutzniessungsrecht zugunsten des Veräusserers bestellt. Vielmehr werde ein bereits – durch den Veräusserer – mit einem Nutznies sungsrecht belastetes Grundstück verkauft. Im Anschluss an dieses in der Folge bestätigte (vgl. Urteil vom 31.Januar 2002 [=StE2002 B 25.3 Nr.28 = StR 2002, 322]; seitherige konstante bundesgerichtli che Praxis; vgl. zuletzt

Urteil vom 6. September 2010 [2C\_256/2010 = StE 2011 B 25.3 Nr.37] Erw.2.2.2 mit Nachweisen) und von der Lehre begrüßte Urteil (vgl. dazu THOMAS STADELMANN, Grundstückveräußerung mit gleichzeitiger Begründung eines Nutzungsrechts, Jusletter vom 25. November 2002, sowie MADELEINE SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2002, Direkte Bundessteuer, ASA 73, S.11 mit Hinweis; vgl. dagegen zum Festhalten an der bisherigen Praxis im Kanton Zürich RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., §220 N41) wurde die Praxis im Kanton Aargau geändert und wird seither nur der Wert des übertragenen (nackten) Eigentums, nicht jedoch der Wert eines anlässlich eines Verkaufs vom Veräußerer begründeten Wohnrechts als Erlös gemäss §102 Abs.1 StG berücksichtigt (so auch KLÖTI WEBER, a.a.O., §102 N9). 1.2. An dieser Praxis zum Erlösbegriff gemäss §102 Abs.1 StG bzw. der ihr zugrunde liegenden Antwort auf die Frage nach der Behandlung der Vorbehaltsnutznießung ist festzuhalten, da allein sie der wirtschaftlichen Realität entspricht. Zwar verändert sich der objektive Wert der Liegenschaft durch die Begründung der Vorbehaltsnutznießung nicht. Hingegen kommt dem Grundstück aus der

Perspektive des Erwerbers als Folge der Vorbehaltsnutznießung ein geringerer Wert zu, als wenn er die Liegenschaft unbelastet erworben hätte. Der Wert erholt sich aus seiner Sicht vollständig erst wieder mit dem Erlöschen von Nutznießung bzw. Wohnrecht (vgl. dazu auch PETER LOCHER, Besteuerung von Renten und rentenähnlichen Rechtsverhältnissen in der Schweiz, SJZ 1991, S.187 [zit. Renten]). Der Käufer – im zu beurteilenden Fall die Beschwerdegegnerin – erwirbt ein mit einer Personaldienstbarkeit belastetes Grundstück und zahlt dementsprechend weniger dafür als für ein unbelastetes Grundstück. Dass in Kaufverträgen häufig (und auch hier) der Wert der Personaldienstbarkeit beziffert wird, ändert nichts. Darin liegt entgegen der Auffassung der Beschwerdegegnerin – und auch entgegen dem Merkblatt des KStA zur Grundstückgewinnsteuer vom 9. Dezember 2002 (vgl. Merkblatt, S.19 Ziff.8.1.) – keine weitere Leistung gemäss §102 Abs.1 StG. 2. 2.1. Gemäss § 96 Abs.2 lit.c StG ist der Veräußerung gleichgestellt "die Belastung eines Grundstückes mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräußerungswert des Grundstückes dauernd und wesentlich beeinträchtigen und dafür ein Entgelt entrichtet wird". Die Personaldienstbarkeiten (Nutznießung und Wohnrecht) erfüllen, weil sie naturgemäss von beschränkter Dauer sind, das Erfordernis der dauernden Belastung nicht (KLÖTI WEBER, a.a.O., §96 N45 mit Hinweisen). Die entgeltliche Einräumung einer Nutznießung oder eines Wohnrechts berührt somit nach aargauischer Praxis die Substanz des betroffenen Grundstückes nicht (bzw. nicht in einem ausreichend erheblichen Umfang). Daher ist darin keine die Grundstückgewinnsteuer auslösende (Teil)Veräußerung zu erblicken. Es ist nicht auszuschliessen, dass diese Praxis nicht in allen Fällen die wirtschaftliche Realität exakt widerspiegelt. Zwar liegt nämlich auf der Hand, dass z.B. eine bloss für eine relativ kurze Zeit spanne (sei es nun durch fixe Bestimmung des Zeitraums oder weil die Lebenserwartung des Berechtigten nicht hoch ist) eingeräumte

Personaldienstbarkeit keine erhebliche Werteinbusse für das betroffene Grundstück bedeutet. Umgekehrt ist ebenso klar, dass bei Einräumung einer Personaldienstbarkeit für einen langen Zeitraum zwar nicht der objektive, aber doch der subjektive Wert der belasteten Liegenschaft für deren Eigentümer eine erhebliche Einbusse erfährt. Dementsprechend rechtfertigt sich die bisherige Praxis jedenfalls für voraussichtlich zeitlich absehbare Personaldienstbarkeiten. Der Anwendungsbereich der Grundstückgewinnsteuer würde über

dehnt, würde die entgeltliche Begründung einer zeitlich relativ beschränkten Personaldienstbarkeit als Veräusserungsvorgang behandelt. Nicht zu beantworten ist hier im Übrigen die Frage, ob bei der Einräumung zeitlich langwährender Personaldienstbarkeiten eine Unterstellung unter die Grundstückgewinnsteuer zutreffend wäre.

2.2. Die dargelegte Praxis zu §96 Abs.1 lit.c StG – keine Grundstückgewinnsteuerfolgen bei entgeltlicher Begründung einer Personaldienstbarkeit, weil kein oder nur unwesentlicher Substanzeingriff – hat auch Bedeutung für die unentgeltliche Begründung von Dienstbarkeiten; eine solche erfolgte hier im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft durch die Beschwerdegegnerin im Jahr 2008 (vgl. zur Unentgeltlichkeit der Vorbehaltsnutznutzung bzw. des Wohnrechts PETER LOCHER, a.a.O., S.187 Ziff.3.3.3.). Wirtschaftlich betrachtet unterscheiden sich nämlich entgeltliche Einräumung einer Personaldienstbarkeit und unentgeltliche Begründung einer solchen mit Bezug auf die Werteinbusse des betroffenen Grundstücks nicht. Auch bei der Errichtung eines Vorbehalts wohnrechts (der Eigentümer behält wirtschaftlich gesehen den Nutzungswert seiner Liegenschaft) und der unentgeltlichen Einräumung eines Wohnrechts durch den Eigentümer an einen Dritten ist nach Begründung der Personaldienstbarkeit im Ergebnis wirtschaftlich gesehen der Wert des Grundstücks für den Eigentümer in gleicher Weise wie bei entgeltlicher Begründung des gleichen Rechts belastet: beim Vorbehaltswohnrecht für den Erwerber, bei der unentgeltlichen Einräumung einer Personaldienstbarkeit für den Eigentümer. Auch wenn sich in diesen Fällen die Frage nach einer Anwendung der Grundstückgewinnsteuer naturgemäss nicht stellt – es fehlt nicht nur an einer Veräusserung, sondern an deren Entgeltlichkeit –, so liegt doch auf der Hand, dass auch in diesen Fällen zumindest bei zeitlich absehbarer Länge der eingeräumten bzw. vorbehaltenen Personaldienstbarkeit kein wesentlicher Substanzeingriff in das betroffene Grundstück (bzw. in dessen Wert) resultiert. Führt aber die Errichtung einer Personaldienstbarkeit zu keiner Substanzminderung beim betroffenen Grundstück, so kann konsequenterweise auch bei Erlöschen oder Ablösung einer solchen keine Substanzzunahme angenommen werden. Dieser Überlegung folgt denn auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 3.Mai 1993 [NStP 1993, 96ff.]; vgl. zur Kritik an dieser Entscheidung PETER LOCHER, Nutznießungsbelastungen, Bemerkungen zum VGE vom 3.Mai 1993, [Bemerkungen] BN1994, S.214ff.; vgl. auch MARKUS LANGENEGGER, in: CHRISTOPH LEUCH/PETER KÄSTLI/ MARKUS LANGENEGGER [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Muri 2011, Art.137 N47).

3. Diese Überlegung hat zur Folge, dass entgegen der Auffassung der Beschwerdegegnerin der Wert des beim Erwerb der Liegenschaft im Jahr 2008 vorbehaltenen Wohnrechts bei der Berechnung des aus der Weiterveräusserung des Grundstücks im Jahre 2013 resultierenden Grundstückgewinns ausser Betracht fällt bzw. nicht als Anlagekosten angerechnet werden kann. Es fehlt eben wie dargelegt, jedenfalls nach aargauischer Auffassung, an einer Substanzzunahme, welche im Rahmen des Grundsatzes der vergleichbaren Verhältnisse (vgl. dazu ausführlich PETER LOCHER, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Bern 1976, S.66 ff; LOCHER vertritt frei lich hinsichtlich des Erlöschens von Personaldienstbarkeiten die Auffassung, dabei handle es sich um eine zu berücksichtigende Substanzzunahme; diese Auffassung ist für das aargauische Grundstückgewinnsteuerrecht wie erwähnt abzulehnen) zu berücksichtigen wäre. Das führt zur Gutheissung der Beschwerde des KStA und zur Aufhebung des Urteils des Spezialverwaltungsgerichts vom 18.September 2014. Damit wird ohne weitere

## Anordnung der Ein

spracheentscheid der Steuerkommission Y. vom 30. April 2014 wie derhergestellt. 16 §96 und 102 StG Berücksichtigung eines Entgelts, welches an den Berechtigten für die Aufgabe eines Wohnrechts bezahlt wird (Umzug der überlebenden Witwe ins Altersheim), bei der Einkommenssteuer. Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 31. März 2015, i.S.KStA gegen X. (WBE.2014.382). Aus den Erwägungen 1. Nicht mehr streitig ist die Besteuerung des Werts der Wohnnutzung der Liegenschaft bis zum Auszug Ende Juni 2012; auch die Beschwerdegegnerin anerkennt dies nunmehr ausdrücklich. Umstritten ist einzig die Erfassung der Abgeltung für den "unverbrauchten" Teil des auf zehn Jahre festgelegten, vom Verkäufer für sich und seine Ehefrau vorbehaltenen Wohnrechts. 2. 3. (identisch mit 2015 15 112, Erw. 1 2) 4. 4.1. Liegt in der Errichtung eines Vorbehaltswohnrechts wie dargelegt konzeptionell gesehen ein echter Vorbehalt (nicht etwa der entgeltliche Erwerb einer Personaldienstbarkeit), mit dem aber nicht in die Substanz des Grundstücks eingegriffen wird, so liegt auf der Hand, dass der als Abgeltung für die Nichtweiterausübung des Wohnrechts gezahlte bzw. hier lediglich vereinbarte und kreditierte Betrag entgegen der Auffassung des Spezialverwaltungsgerichts keine bloße Vermögensumschichtung bewirkt, sondern einen echten Vermögenszufluss. Der Wohnrechtsberechtigte, d.h. hier die Be

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