

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2018 352 vom 19. März 2020

BE Verwaltungsgericht, 2020-03-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2018_352

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2018 352 du 19 mars 2020

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2018 352 del 19 marzo 2020

Regeste

Grundstückgewinnsteuer 2016 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 18. September 2018; 100 17 424) | Vermögensgewinn

Erwägungen

E. 1.1

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekursverfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

E. 2

Aufl. 2012, S. 123 f.; BGer 2C_660/2017 vom 30.1.2019 E. 4.1, 2C_152/2015 vom 31.7.2015 E. 4.2). Die Grundstückgewinnsteuer knüpft an die «Veräusserung» von Grundstücken (oder Teilen davon) an, womit vorab die zivilrechtlichen Arten der Eigentumsübertragung erfasst sind (vgl. Art. 128 Abs. 1 i.V.m. Art. 130 Abs. 1 StG; vgl. auch BVR 2018 S. 198 E. 3.3; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 128 N. 4 und 9; Zwahlen/Nyffenegger, a.a.O., Art. 12 StHG N. 31 ff.; Ernst Giger, Steuerrechtliche Aspekte – Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern, in Stephan Wolf [Hrsg.], Erbverempfang und Schenkung, 2016, S. 85 f.). Massgebender Zeitpunkt für die Entstehung der Steuerforderung ist im Fall der zivilrechtlichen Handänderung der Eigentumsübergang (Art. 12 Abs. 1 und 2 StHG; BGer 2C_337/2012 vom 19.12.2012, in StE 2013 B 42.38 Nr. 36 E. 3.3, 2C_674/2011 vom 7.2.2012, in StR 67/2012 S. 357 E. 3.3). Da beim Grundstückskauf der Grundbucheintrag konstitutive Wirkung hat, ist der Tag der Eintragung zugleich massgebend für die Entstehung des Steueranspruchs (Felix Richner, a.a.O., S. 510 f.; Markus Reich, a.a.O., S. 510 f.; Ernst Giger, a.a.O., S. 86). Entsprechend wird für die Bestimmung des Erlöses, nach konstanter Praxis auf den Zeitpunkt des Grundbucheintrags abgestellt (BVR 2001 S. 446 E. 2a; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 138 N. 3).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.03.2020, Nr. 100.2018.352U, Seite 5

E. 2.1

Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks oder von Teilen davon unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (Art. 128 Abs. 1 StG). Der steuerbare Grundstücksgewinn bemisst sich nach dem Unterschied zwischen den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen) und dem Erlös, unter Berücksichtigung des Besitzesdauerabzugs und der Ver- lustanrechnung (Art. 137 Abs. 1 und 2 StG; vgl. auch Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Als Er- lös gilt der gesamte Wert aller vermögenswerten Leistungen, zu denen sich die erwerbende Person gegenüber der veräussernden Person zu deren Gunsten oder zu Gunsten einer Drittperson verpflichtet (Art. 138 Abs. 1 StG). Grundsätzlich entspricht der massgebende Erlös dem verurkundeten Kaufpreis, der vermutungsweise den objektiven Wert bzw. den Verkehrs- wert der Liegenschaft wiedergibt (BVR 2001 S. 446 E. 2a; Zwahlen/Nyffen-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.03.2020, Nr. 100.2018.352U, Seite 4 egger, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuer- recht, 3. Aufl. 2017, Art. 12 StHG N. 54). Davon ist abzuweichen, sofern die Käuferschaft über den verurkundeten Verkaufspreis hinaus zusätzliche Leistungen erbracht hat, die dem Erlös zuzurechnen sind (vgl. zum Ganzen BGE 143 II 33 E 3.2.3; VGE 2014/122 vom 5.7.2016 E. 2.2, 2010/101 vom 19.9.2011 E. 2.1 f.; Felix Richner, in Alfred Koller [Hrsg.], Der Grundstück- kauf, 3. Aufl. 2017, S. 519 f.; Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langen- egger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 138 N. 1 und 6).

E. 2.2

Die Steuerforderung entsteht mit der Verwirklichung des gesetz- lichen Steuertatbestands (vgl. Blumenstein/Locher, System des schweize- rischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 369 ff.; Markus Reich, Steuerrecht,

E. 2.3

Mit der Rückabwicklung des Sachverhalts, der die Steuer ausgelöst hat, wird eine entstandene Steuerschuld nicht beseitigt (vgl. statt vieler BGER 2C_557/2017 vom 7.8.2018, in StR 73/2018 S. 801 E. 2.4.1, 2C_692/2013 und 2C_693/2013 vom 24.3.2014, in ASA 82 S. 740 und StR 69/2014 S. 531 E. 4.2; Michael Beusch, Der Untergang der Steuer- forderung, 2012, S. 71 ff.). Die nachträgliche einverständliche Aufhebung eines Rechtsgeschäfts führt somit nicht dazu, dass Steuerfolgen vermieden bzw. rückgängig gemacht werden können. Entsprechend zeitigt eine nach- trägliche Vertragsänderung im gegenseitigen Einvernehmen ebenfalls keine steuerrechtlichen Auswirkungen, ausser das ursprüngliche, steuer- auslösende Rechtsgeschäft ist ungültig. Nur die zivilrechtliche Unverbind- lichkeit eines Vertrags, z.B. wenn er erfolgreich wegen Willensmängeln an- gefochten wird (Art. 23 ff. des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]), hat auch steuerrechtliche Folgen: Fällt ein Vertrag rückwirkend dahin, stellt sich die Situation zivilrechtlich betrachtet so dar, wie wenn die Vertragsparteien nie einen Vertrag geschlossen hätten (Dahinfallen mit Wirkung «ex tunc»; BGE 137 III 243 E. 4.4.3; Ingeborg Schwenzer, in Basler Kommentar, 6. Aufl. 2015, Art. 24 OR N. 9; Claire Huguenin, Obliga- tionenrecht, 3. Aufl. 2019, Rz. 582 ff.). Diesfalls hat auch aus

steuerrechtlicher Sicht keine Veräusserung stattgefunden und hat sich der steuer- auslösende Tatbestand nicht verwirklicht (vgl. BGer 2C_662/2013 vom 2.12.2013, in ASA 82 S. 383 und StR 69/2014 S. 231 E. 3.3 betr. Hand- änderungssteuern; zum Ganzen BVR 2001 S. 446 E. 4a; VGE 2012/226 vom 5.3.2014 E. 3.2, je mit Hinweisen).

E. 2.4

Nach Art. 23 OR ist der Vertrag für denjenigen unverbindlich, der sich beim Abschluss in einem wesentlichen Irrtum befunden hat. Ein Irrtum ist namentlich dann wesentlich, wenn er einen bestimmten Sachverhalt be- traf, der von der irrenden Person nach Treu und Glauben im Geschäfts- verkehr als eine notwendige Grundlage des Vertrages betrachtet werden konnte (Grundlagenirrtum; Art. 24 Abs. 1 Ziff. 4 OR). Dies ist der Fall, wenn nach den Umständen davon auszugehen ist, dass die irrende Person bei Kenntnis des wahren Sachverhalts ihre Willenserklärung nicht oder nicht so abgegeben hätte (Ingeborg Schwenzer, a.a.O., Art. 24 OR N. 4; Gauch/ Schlupe/Rey/Schmid/Emmenegger, Schweizerisches Obligationenrecht – Allgemeiner Teil, 10. Aufl. 2014, Rz. 779 ff. auch zum Folgenden). Dies

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.03.2020, Nr. 100.2018.352U, Seite 6 setzt zum einen voraus, dass der Sachverhalt, auf den sich die irrige Vor- stellung bezieht, für die erklärende Person unerlässliche Voraussetzung («conditio sine qua non») dafür war, den Vertrag überhaupt oder jedenfalls mit dem betreffenden Inhalt abzuschliessen (sog. subjektive Wesentlich- keit). Zum anderen muss der fragliche Sachverhalt vom Standpunkt oder nach den Anforderungen des loyalen Geschäftsverkehrs als notwendige Grundlage des Vertrags erscheinen (sog. objektive Wesentlichkeit; vgl. zum Ganzen BGE 136 III 528 E. 3.4.1; BVR 2019 S. 344 E. 5.1 f.; Ingeborg Schwenzer, a.a.O., Art. 24 OR N. 20 ff.; Claire Huguenin, a.a.O., Rz. 479).

E. 3

Der Beschwerdeführer war Eigentümer einer Landparzelle (Grundstück B. _____ Gbbl. Nr. 1 _____), die er mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 24. November 2016 (Urschrift Nr. ...) zum Preis von Fr. 1'300'000.-- an eine Generalunternehmung veräusserte (vgl. vorne Bst. A; Rekursbeilage 4, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 32-39). Die Eigentumsübertragung erfolgte mit Grundbucheintrag vom 9. Dezember 2016 (vgl. Auszug aus dem Grundstück-Informationssystem des Kantons Bern, Vorakten StRK pag. 119). Verabredet war, dass die Generalunternehmerin auf der Parzelle eine Gesamtüberbauung mit fünf Stockwerkeinheiten erstellen würde, wovon der Beschwerdeführer eine für Fr. 1'225'000.-- erwerben sollte. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag ebenfalls vom 24. November 2016 (Urschrift Nr. ...) verpflichtete sich die Generalunternehmung gegenüber dem Beschwerdeführer zur Erstellung einer schlüsselfertigen Baute zum genannten Kaufpreis (vgl. Kaufvertrag vom 24.11.2016, Ziff. I und II, Rekursbeilage 5, Vorakten StRK pag. 14-31). Am 23. Mai 2017 veranlagte die Steuerverwaltung die Grundstückgewinnsteuer für den Verkauf des Grundstücks auf Fr. 117'487.70. Am 7. August 2017 kamen die Parteien in einem Nachtrag zur Urschrift Nr. ... überein, den Kaufpreis für die Stockwerkeinheit um Fr. 270'000.-- auf Fr. 955'000.-- zu reduzieren (Nachtrag zur Urschrift Nr. ..., Rekursbeilage 6, Vorakten StRK pag. 10-13). Mit einem Nachtrag desselben Datums senkten sie auch den Kaufpreis betreffend die Land-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.03.2020, Nr. 100.2018.352U, Seite 7 parzelle «aus diversen Gründen» von 1,3 Mio. auf Fr. 1'030'000.-- (vgl. Nachtrag

zum Kaufvertrag, Rekursbeilage 7, Vorakten StRK pag. 7-9).

E. 4.1

Der Beschwerdeführer ist der Auffassung, die nach dem Eigentums- übergang vorgenommene Herabsetzung des Kaufpreises der Landparzelle sei steuerlich zu berücksichtigen. Der Kaufpreis sei untrennbar an die Preisgestaltung für den Verkauf der Stockwerkeinheiten gebunden ge- wesen. Die Verkaufsbemühungen hätten jedoch gezeigt, dass die Wohnun- gen zu den kalkulierten Preisen nicht würden veräussert werden können. Damit das Bauprojekt dennoch habe realisiert werden können, hätten die Kaufpreise markant nach unten korrigiert werden müssen. Aus «Gründen der Gleichbehandlung» gegenüber den anderen Erwerberinnen und Er- werbern von Stockwerkeinheiten sei man übereingekommen, den Preis für die vom Beschwerdeführer erworbene Stockwerkeinheit um Fr. 270'000.-- zu senken. In entsprechendem Umfang sei auch der Kaufpreis für die Landparzelle herabgesetzt worden. Dieser nachträglichen Kaufpreis- reduktion liege eine Fehleinschätzung der Marktsituation zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses zu Grunde, womit ein rechtlich relevanter Grundlagen- irrtum gegeben sei. Es liege insoweit auch kein Irrtum über einen künftigen Sachverhalt vor (Beschwerde S. 12 f.).

E. 4.2

Die StRK hat es abgelehnt, die nachträgliche Kaufpreisänderung steuerlich anzuerkennen, da mit dem Nachtrag vom 7. August 2017 nicht ein im ursprünglichen Vertrag liegender Willensmangel behoben worden sei und die Vertragsänderung somit nicht einer unterlassenen Irrtums- anfechtung gleichkomme. Es ergebe sich weder aus dem Kaufvertrag noch bestünden anderweitig Hinweise darauf, dass die erzielbaren Verkaufs- preise der zu erstellenden Stockwerkeinheiten als unerlässliche Voraus- setzung für den Verkauf des Grundstücks angesehen worden seien. Dies gelte umso weniger, als die Preisgestaltung von der Generalunternehmerin abhängig und dem Machtbereich des Beschwerdeführers entzogen ge- wesen sei. Der Nachtrag vom 7. August 2017 sei daher steuerlich unbe-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.03.2020, Nr. 100.2018.352U, Seite 8 achtlich und der Grundstücksgewinn auf dem ursprünglich beurkundeten Verkaufspreis von 1,3 Mio. Franken festzulegen.

E. 4.3

Dieser Entscheid ist nicht zu beanstanden, vermag doch die Argu- mentation des Beschwerdeführers schon darum nicht zu überzeugen, weil sie wirtschaftlich keinen Sinn macht: Es besteht zwar wohl ein Zusammen- hang zwischen den Vorstellungen, die die Generalunternehmung bei Ver- tragsschluss in Bezug auf die Verkaufspreise der zu erstellenden Stock- werkeinheiten hatte, und den Auslagen, die sie für den Landerwerb zu tätigen bereit war, zumal die Höhe des Kaufpreises für Grund und Boden die Gewinnträchtigkeit des Projekts direkt beeinflusst. Zeitgleich mit dem Kauf des Grundstücks veräusserte die Generalunternehmung eine der Stockwerkeinheiten steuerbereinigt zum selben Preis, den sie für das Grundstück zu bezahlen hatte, an den Beschwerdeführer. Konnten mit den (übrigen) geplanten Stockwerkeinheiten tatsächlich nicht die erwarteten Preise erzielt werden, so hatte die Generalunternehmung fraglos ein Inter- esse daran, eine Reduktion des Kaufpreises für das Grundstück zu er- wirken. Nicht nachvollziehbar ist indes, weshalb sie im selben Umfang auf bereits erzielten Ertrag hätte verzichten sollen. Weshalb schliesslich Be- denken bestanden haben sollten, der

Beschwerdeführer würde im Vergleich zu einer Drittkäuferschaft schlechter gestellt, leuchtet ebenfalls nicht ein: Zwar ist richtig, dass er für die Stockwerkeinheit vergleichsweise mehr bezahlte als eine Drittperson, zugleich erhielt er jedoch für sein Grundstück einen um denselben Betrag höheren Preis. Das von den Vertragspartnern gewählte Vorgehen stellt letztlich ein Nullsummenspiel dar, das weder die Gewinnaussichten der Generalunternehmung verbesserte noch den Saldo von Einnahmen und Ausgaben beim Beschwerdeführer veränderte. Es fällt auf, dass sich die Vertragsänderung einzig auf die Höhe des steuerbaren Grundstückgewinns auswirkt, den der Beschwerdeführer mit dem Verkauf seines Grundstücks erzielt; dieser wird zusammen mit dem Erlös im Sinn von Art. 138 Abs. 1 StG reduziert. Angesichts dieser Interessenlage ist zu schliessen, dass die Vertragsänderung in erster Linie aus steuerlichen Gründen erfolgt ist. Der Beschwerdeführer vermag denn auch nicht aufzuzeigen, inwiefern der Umstand, dass die Stockwerkeinheiten von der Generalunternehmung zu den kalkulierten Preisen würden veräussert werden können, notwendige Grundlage seiner Zustimmung zum Vertrag gebildet

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.03.2020, Nr. 100.2018.352U, Seite 9 hat. Weiter ist nicht belegt, dass er den Kauf der Stockwerkeinheit davon abhängig gemacht hat, dass die weiteren Stockwerkeinheiten zum gleichen Preis würden verkauft werden können. Zudem bezieht sich der geltend gemachte Irrtum auf einen im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrags noch nicht verwirklichten Sachverhalt (künftige Preisentwicklung). Ob eine falsche Vorstellung über einen künftigen Sachverhalt wesentlich sein kann, ist in der Lehre umstritten (vgl. dazu Bruno Schmidlin, Berner Kommentar, 2. Aufl. 2013, Art. 24 OR N. 238 ff.; Gauch/Schluep/Rey/Schmid/Emmenegger, a.a.O., Rz. 795 ff. sowie 799 ff.; Ingeborg Schwenzer, a.a.O., Art. 24 OR N. 18). Die bundesgerichtliche Praxis schliesst dies nicht grundsätzlich aus, verlangt aber, dass die Tatsache zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses objektiv als sicher angesehen werden konnte (vgl. BGE 118 II 297 E. 2b und 2c; BGer 4A_345/2016 vom 7.11.2016, in ZBGR 98/2017 S. 323 E. 3.1; 4A_217/2014 vom 4.8.2014 E. 2.2). Dies ist hier nicht der Fall. Selbst bei einer sorgfältigen Marktanalyse steht nicht von vornherein fest, ob die veranschlagten Preise tatsächlich erzielt werden können. Eine Preiskalkulation bedingt stets eine Einschätzung der Nachfrage auf dem Markt, was einen mehr oder weniger grossen Unsicherheitsfaktor beinhaltet. Beruht demnach die Zustimmung zur Vereinbarung auf einer naturgemäss mit Unsicherheiten behafteten Annahme, fällt die Berufung auf einen Grundlagenirrtum ausser Betracht. Die StRK hat somit auch aus diesen Gründen die nachträgliche Kaufpreisänderung zu Recht als steuerlich unbeachtlich erachtet.

E. 5.1

Der Beschwerdeführer wirft der StRK weiter vor, sie hätte sich mit den Voraussetzungen für ein Rückkommen auf die noch nicht rechtskräftige Verfügung nach Art. 56 Abs. 1 VRPG befassen müssen (Beschwerde S. 13 f.).

E. 5.2

Art. 56 Abs. 1 VRPG regelt die Wiederaufnahme rechtskräftig erledigter Verfahren und ist daher nicht einschlägig. Ebenso wenig sind es die spezialgesetzlichen Bestimmungen von Art. 202 ff. StG, die die Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide für den Bereich des

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.03.2020, Nr. 100.2018.352U, Seite 10 Steuerrechts regeln (vgl. Art. 56 Abs. 2 VRPG; VGE 2010/270/271 vom 16.5.2011 in StE 2012 B 101.2 Nr. 25 E. 2.2). Da der Beschwerdeführer die strittige Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 23. Mai 2017 angefochten hat und diese damit nicht in Rechtskraft erwachsen ist, war die StRK nicht gehalten, sich mit den Voraussetzungen, unter welchen auf eine formell rechtskräftige Veranlagungsverfügung zurückgekommen werden kann, zu befassen. Sie konnte somit, ohne den Anspruch des Beschwerdeführers auf rechtliches Gehör (Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]; Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]) zu verletzen, davon absehen, sich mit dem nicht entscheidrelevanten Vorbringen zur Wiederaufnahme des Verfahrens näher auseinanderzusetzen.

E. 6.1

Schliesslich beruft sich der Beschwerdeführer auf den Umstand, dass die nachträgliche Vertragsänderung bei der Erhebung der Handänderungssteuer berücksichtigt wurde. Er bringt vor, es sei stossend, dass derselbe Sachverhalt bei der Grundstückgewinnsteuer und der Handänderungssteuer anders beurteilt werde. Art. 178 Abs. 3 Bst. e StG sei analog heranzuziehen (vgl. Beschwerde S. 14).

E. 6.2

Bei der Grundstückgewinnsteuer und der Handänderungssteuer handelt es sich um verschiedene Steuerarten, die auf unterschiedlichen gesetzlichen Grundlagen beruhen, in getrennten Veranlagungsverfahren von verschiedenen Behörden erhoben werden und auch bezüglich ihrer materiellrechtlichen Regelung wesentlich voneinander abweichen (vgl. VGE 2012/8/9 vom 5.10.2012 E. 5.5). So bemisst sich die Grundstückgewinnsteuer anhand des von der veräussernden Person erzielten Gewinns, während bei der Handänderungssteuer die von der Käuferschaft zu erbringende Gegenleistung Bemessungsgrundlage bildet (Art. 6 des Gesetzes vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer [HG; BSG 215.326.2]). Ausser Betracht fällt auch eine «analoge» Anwendung von Art. 178 Abs. 3 Bst. e StG: Diese Bestimmung betrifft den Fall, dass von der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer mehrere Personen betroffen sind, was vorliegend nicht zutrifft.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.03.2020, Nr. 100.2018.352U, Seite 11

E. 7

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde somit als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG). Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

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