

BGE 143 II 694

Bundesgericht (BGE), 2017-09-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_143_II_694

FR: ATF 143 II 694

IT: DTF 143 II 694

Regeste

Regeste Art. 127 Abs. 3 BV; Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG; Aufschiebung der Grundstückgewinnsteuer zufolge Ersatzbeschaffung; interkantonale Zuordnung der Besteuerungskompetenz; Anwendung der Einheitsmethode auch auf reinvestitionsnahe Handänderungen. Gemäss der bundesgerichtlichen Praxis sieht Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG keine Mindesthaltungsdauer von fünf Jahren als Voraussetzung für eine dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung vor und sind die Kantone auch nicht befugt, in dieser Hinsicht zusätzliche Anforderungen an einen Steueraufschub bei einer Ersatzbeschaffung zu stellen (BGE 143 II 233). Ebenso ist bezüglich der interkantonalen Zuordnung der Besteuerungskompetenz auf die Statuierung einer (fünfjährigen) Mindesthaltungsdauer und mithin auf die partielle Anwendung der sog. Zerlegungsmethode zu verzichten. Vielmehr gelangt auch bei reinvestitionsnahen Handänderungen die Einheitsmethode zur Anwendung. Dies bedeutet, dass das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats bei einem Abreissen der Ersatzbeschaffungskette auch in diesen Fällen insgesamt und ausschliesslich dem Zuzugskanton bzw. dem letzten von mehreren Zuzugskantonen zukommt. Vorbehalten bleibt einzig das Rechtsmissbrauchsverbot (E. 4).

Regeste Art. 127 al. 3 Cst.; art. 12 al. 3 let. e LHID; report de l'impôt sur les gains immobiliers ensuite d'une acquisition en emploi; attribution intercantonale de la compétence d'imposer; application de la méthode unitaire également aux transferts équivalant à un réinvestissement. Conformément à la pratique du Tribunal fédéral, l'art. 12 al. 3 let. e LHID ne prévoit pas de durée minimale de détention de cinq ans comme condition pour admettre un usage propre, durable et exclusif. A cet égard, les cantons ne sont pas habilités à poser des exigences supplémentaires en cas d'imposition différée lors d'une acquisition en emploi (ATF 143 II 233). Ainsi, en rapport avec l'attribution intercantonale de la compétence d'imposer, il convient de renoncer à l'exigence d'une durée minimale de détention (de cinq ans) et, partant, à l'application partielle de la méthode dite du découpage. Il convient bien plus d'appliquer la méthode unitaire également aux transferts équivalant à un réinvestissement. Cela signifie que le droit d'imposer le substrat fiscal latent lorsque la chaîne d'acquisition en emploi est brisée revient également dans ces cas entièrement et exclusivement au canton sur lequel s'est installé l'assujetti, respectivement le dernier des cantons sur lequel celui-ci s'est installé. Les cas d'abus de droit sont réservés (consid. 4).

Regesto Art. 127 cpv. 3 Cost.; art. 12 cpv. 3 lett. e LAID; differimento dell'imposta sugli utili immobiliari a seguito di un acquisto sostitutivo; attribuzione intercantonale della competenza d'imporre; applicazione del metodo unitario anche per trasferimenti simili a un reinvestimento. Conformemente alla prassi del Tribunale federale, per l'ammissione di un uso personale, durevole ed esclusivo, l'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID non prevede nessuna durata minima di detenzione di cinque anni. In quest'ottica, i cantoni non sono nemmeno

abilitati a porre esigenze supplementari all'imposizione differita a seguito di un acquisto sostitutivo (DTF 143 II 233). Lo stesso vale riguardo all'attribuzione intercantonale della competenza d'imporre; anche in questo contesto, occorre rinunciare all'esigenza di una durata minima di detenzione (di cinque anni) e, di conseguenza, all'applicazione parziale del cosiddetto metodo della ripartizione. Pure per trasferimenti simili a un reinvestimento, trova piuttosto applicazione il metodo unitario. Ciò significa che il diritto d'imporre il substrato fiscale latente quando la catena di acquisizioni in sostituzione è interrotta spetta in questo caso interamente ed esclusivamente al cantone nel quale si è installato l'assoggettato, rispettivamente all'ultimo di più cantoni. Resta riservato solo l'abuso di diritto (consid. 4).

Erwägungen

E. 3

Im Streit liegt die Frage, ob der Kanton Bern als Wegzugskanton trotz des damaligen Steueraufschubs zur Besteuerung des auf seinem Gebiet erzielten Grundstückgewinns zuständig bleibt (sog. Zerlegungsmethode) oder ob der gesamte durch den Verkauf des Ersatzobjekts erzielte Grundstückgewinn im Kanton Genf als Zuzugskanton steuerbar ist (Einheitsmethode). (...)

E. 4.1

Sowohl die Vorinstanz als auch die Beschwerdeführerin haben die bundesgerichtlichen Ausführungen im Urteil 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 3.5 zutreffend wiedergegeben, auch wenn sie daraus unterschiedliche Schlüsse gezogen haben: Tatsächlich hat das Bundesgericht in genannter Entscheid erwogen, dass Konzept und Tragweite der interkantonalen Ersatzbeschaffung von dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum nicht ohne Seitenblick auf die zum Geschäftsvermögen gehörenden Betriebsliegenschaften natürlicher und juristischer Personen ermessen werden könnten. Mit Bezug auf die interkantonale Ersatzbeschaffung von Betriebsliegenschaften gehe die herrschende Lehre nicht nur von einer Übertragung der stillen Reserven aus, sondern auch von einem Wechsel in der Besteuerungszuständigkeit der Kantone. Wie bei der steuerneutralen Sitzverlegung eines Unternehmens in einen anderen Kanton und gleich den Umstrukturierungen über die Kantonsgrenzen hinweg könne deshalb der bisherige Kanton die Besteuerung der übertragenen stillen Reserven anlässlich einer späteren Realisation der stillen Reserven im Zuzugskanton nicht mehr beanspruchen. Der im Zuzugskanton realisierte Gewinn stehe diesem BGE 143 II 694 S. 697 Kanton vollumfänglich zur Besteuerung zu. Weshalb es sich im Bereich des Privatvermögens anders verhalten solle, sei nicht ersichtlich. Im Gegenteil sei ein Gleichschritt der Ersatzbeschaffungstatbestände nicht nur wünschbar, sondern harmonisierungsrechtlich geradezu geboten. Bei gesamtheitlicher Betrachtung stehe deshalb ausser Zweifel, dass das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats auch in den Fällen von Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14; dauernd und ausschliesslich selbstgenutztes Wohneigentum) insgesamt und ausschliesslich dem Zuzugskanton bzw. dem letzten Zuzugskanton zukomme. Wie es sich mit der reinvestitionsnahen Handänderung verhält, die zu keinem weiteren Steueraufschub Anlass gibt, liess das Bundesgericht in genannter Entscheid noch offen, zumal dort keine solche Konstellation vorlag. Unter Hinweis darauf, dass die Schweizerische Steuerkonferenz den einschlägigen Grenzwert bei fünf Jahren festgelegt hat, erwog es einzig, Fünfjahresfristen seien im

Steuerrecht verbreitet, wenn es um die Schaffung eigentlicher Sperrfristen gehe. Nicht zuletzt trete auch die Veranlagungsverjährung und die Bezugsverjährung nach fünf Jahren ein (Art. 47 Abs. 1 und 2 StHG).

E. 4.2

In der Zwischenzeit hat sich das Bundesgericht in BGE 143 II 233 auch mit dem Begriff des "dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums" i.S.v. Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG auseinandergesetzt und in diesem Zusammenhang erwogen, diese Norm regle die dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung von Wohnliegenschaften im Zusammenhang mit dem Steueraufschub bei Ersatzbeschaffungen, ohne den Kantonen diesbezüglich einen Spielraum zu belassen. Hinsichtlich der Mindesthaldedauer bestehe ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers. Es könne Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG keine festgelegte Frist von fünf Jahren als Voraussetzung für eine dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung entnommen werden. Aufgrund des Vorrangs von Bundesrecht gemäss Art. 49 Abs. 1 BV seien die Kantone auch nicht befugt, in dieser Hinsicht zusätzliche Anforderungen an einen Steueraufschub bei einer Ersatzbeschaffung zu stellen.

E. 4.3

Der genannte BGE 143 II 233 bezieht sich jedoch (einzig) auf die Auslegung von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG und nicht auf die interkantonale Zuordnung der Besteuerungskompetenz: Die vom Entscheid behandelte Rechtsfrage ist unabhängig von einem BGE 143 II 694 S. 698 kantonsübergreifenden Sachverhalt bzw. würde sich auch bei Vorliegen einer innerkantonalen Ersatzbeschaffung stellen. Der hier zu beurteilende Fall beschlägt dagegen die Frage nach einem Wiederaufleben der Steuerhoheit des Wegzugskantons bei einer reinvestitionsnahen Handänderung des Ersatzobjektes im Zuzugskanton, für den Fall dass es zufolge Abreissens der Ersatzbeschaffungskette zu keinem (weiteren) Steueraufschub mehr kommt. Für diese Konstellation muss das Bundesgericht vorliegend modo legislatoris eine Doppelbesteuerungsregel aufstellen. Dabei sind die in BGE 143 II 233 enthaltenen Ausführungen zu Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG insoweit massgeblich, als sich daraus - wie bereits aufgezeigt - ergibt, dass eine Ersatzbeschaffung im Sinne dieser Bestimmung keine Mindesthaldedauer voraussetzt und insbesondere keine entsprechende Fünfjahresfrist gilt. Aufgrund dieser neueren Rechtsprechung einerseits und der bereits früher getroffenen grundsätzlichen Entscheidung des Bundesgerichts für die Einheitsmethode andererseits (Urteil 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012, in: StE 2013 B 42.38 Nr. 36; vgl. E. 3 und 4.1 hiervor) sind nunmehr kaum noch massgebliche Gründe ersichtlich, die für eine partielle Anwendung der Zerlegungsmethode auf reinvestitionsnahen Handänderungen sprechen würden. Im Interesse einer einheitlichen und praktikablen Rechtslage drängt sich vielmehr auf, auch bezüglich die Frage der interkantonalen Zuordnung der Besteuerungskompetenz im vorliegenden Zusammenhang auf die Statuierung einer (fünfjährigen) Mindesthaldedauer zu verzichten. Somit gelangt auch bei reinvestitionsnahen Handänderungen die Einheitsmethode zur Anwendung, was bedeutet, dass das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats auch in diesen Fällen insgesamt und ausschliesslich dem Zuzugskanton bzw. dem letzten Zuzugskanton zukommt.

E. 4.4

Gemäss dem Ausgeführten steht die Kompetenz zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats im vorliegenden Fall integral dem Kanton Genf als Zuzugskanton zu. Eine Besteuerung des gleichen Steuersubstrats durch den Kanton Bern als Wegzugskanton

verstösst somit grundsätzlich gegen das Verbot der (virtuellen) interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV, wie dies die Beschwerdeführerin zu Recht vorbringt. Vorbehalten bliebe einzig die Frage eines Rechtsmissbrauchs, bei dem etwa ein Veräusserer bereits bei der Wohnsitznahme im Zuzugskanton die Absicht hegt, die Ersatzbeschaffung beispielsweise in eine Ferienwohnung BGE 143 II 694 S. 699 umzunutzen oder das erste Ersatzobjekt allein aus spekulativen Motiven zu erwerben, um nach einer kurzen Besitzesdauer ein zweites Ersatzobjekt zu kaufen und so den Zwischengewinn abzuschöpfen; diesfalls wäre der Steueraufschub zu verweigern und es bliebe bei der Besteuerungskompetenz des Wegzugskantons (vgl. BGE 143 II 233 E. 2.6 S. 238 f.). Solche Anzeichen für ein rechtsmissbräuchliches Vorgehen der Beschwerdeführerin sind vorliegend jedoch nicht ersichtlich.

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