

BGer 2C 198/2016 vom 20. Juli 2016

Bundesgericht, 2016-07-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_198_2016

FR: TF 2C 198/2016 du 20 juillet 2016

IT: TF 2C 198/2016 del 20 luglio 2016

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die form- (Art. 42 Abs. 2 BGG) und fristgerecht (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereichte Beschwerde richtet sich gegen den Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Gegenstand des angefochtenen Urteils bildet die Veranlagung einer Grundstückgewinnsteuer, womit die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht zulässig ist (Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]; Art. 83 BGG e contrario). Der Beschwerdeführer war als Steuerpflichtiger bereits am vorinstanzlichen Verfahren beteiligt und ist dort mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Somit ist er zur Beschwerdeerhebung legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG , vgl. zudem Art. 73 Abs. 2 StHG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 2.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es im Rahmen der allgemeinen Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern andere rechtliche Mängel nicht offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f.; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Die Anwendung harmonisierten kantonalen Steuerrechts prüft das Bundesgericht gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; Urteile 2C_583/2014 vom 9. Februar 2015 E. 1.2.2 [nicht publ. in: BGE 141 II 207]; 2C_76/2015 vom 24. Mai 2016 E. 1.4.2 [zur Publikation vorgesehen]).

E. 2.2

Legiferieren Kantone in Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz keine Anwendung findet oder in denen es ihnen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt, stellen die betreffenden kantonalen Normen rein kantonales Recht dar (vgl. Art. 1 Abs. 3 StHG ; Urteil 2C_95/2013 vom 21. August 2013 E. 1.6). Die Auslegung und Anwendung kantonalen Rechts prüft das Bundesgericht nicht mit freier Kognition, sondern - unter Vorbehalt von Art. 95 lit. c, lit. d und lit. e BGG - nur auf seine Bundes- und Völkerrechtskonformität hin (Art. 95 lit. a und lit. b BGG). Mit freier Kognition zu prüfen ist demgegenüber, ob die Anwendung des rein kantonalen Steuerrechts das harmonisierte Steuerrecht in seiner horizontalen oder vertikalen Harmonisierungsfunktion beeinträchtigt

(vgl. zum Ganzen Urteile 2C_583/2014 vom 9. Februar 2015 E. 1.2.2 [nicht publ. in: BGE 141 II 207]; 2C_138/2014 vom 12. Dezember 2014 E. 1.3.2).

E. 2.3

Einer möglichen Verletzung von kantonalem Recht und von Grundrechten geht das Bundesgericht nur insofern nach, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 140 II 141 E. 1.1 S. 145 ; 139 I 229 E. 2.2 S. 232). In der Beschwerde ist klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern kantonales oder verfassungsmässiges Recht verletzt worden sein soll (BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232).

E. 2.4

In sachverhaltsmässiger Hinsicht stellt das Bundesgericht auf die Feststellungen der Vorinstanz ab (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 17 f.)

E. 3.1

Das Steuerharmonisierungsgesetz verpflichtet die Kantone zur Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer (Art. 2 Abs. 1 lit. d StHG). Materiell geregelt ist die Grundstückgewinnsteuer in Art. 12 StHG . Gemäss dessen Absatz 1 unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben. Grundstückgewinn ist derjenige Betrag, um den der Erlös aus der Veräusserung die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Die Steuerpflicht wird gemäss Art. 12 Abs. 2 StHG durch jede Veräusserung eines Grundstücks begründet, soweit nicht ein Grund für einen Steueraufschub gemäss Art. 12 Abs. 3 StHG vorliegt.

E. 3.2

Mit diesen Bestimmungen enthält das Steuerharmonisierungsgesetz nur wenige Vorschriften zur Grundstückgewinnsteuer. In der Ausgestaltung derselben bleibt es relativ vage. Namentlich zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns äussert sich das Steuerharmonisierungsgesetz nur in allgemeiner Weise. Massgebliche Rechtsbegriffe wie "Anlagekosten", "Erwerbspreis" oder "Aufwendungen" führt Art. 12 StHG nicht näher aus. Insofern überlässt der Bund den Kantonen bei der gesetzlichen Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen, wenn auch eher beschränkten, Gestaltungsspielraum (vgl. BGE 141 II 207 E. 2 S. 209 ff.; Urteil 2C_156/2015 vom 5. April 2016 E. 2.2.1).

E. 3.3

In Bezug auf den Rechtsbegriff der "Aufwendungen" im Zusammenhang mit Grundstücken gilt Folgendes: Das Bundesgericht prüft mit voller Kognition, ob es sich bei einer entsprechenden Position um werterhaltende Aufwendungen im Sinne von Art. 9 Abs. 3 StHG oder um wertvermehrnde Aufwendungen gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG handelt. Steht

fest, dass die Aufwendung nicht als werterhaltend zu qualifizieren ist, verfügen die Kantone über einen gewissen Spielraum darin, welche Auslagen sie für die Zwecke der Grundstückgewinnsteuer als wertvermehrnde Aufwendungen zur Anrechnung zulassen (vgl. Urteile 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 2.2.1; 2C_674/2014 / 2C_675/2014 vom 11. Februar 2015 E. 3.3; 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.1 [mit Hinweis auf FERDINAND ZUPPIGER, Grundstückgewinn- und Vermögenssteuer, ASA 61 S. 322 ff.]). In diesem Umfang verfügt das Bundesgericht nur über beschränkte Kognition (vgl. E. 2.2 hiervor).

E. 3.4

Der Kanton Luzern erhebt die bundesrechtlich vorgegebene Grundstückgewinnsteuer bei Grundstücken im Privatvermögen gestützt auf das Gesetz vom 31. Oktober 1961 über die Grundstückgewinnsteuer (Grundstückgewinnsteuergesetz, GGStG; SRL Nr. 647). Gemäss § 7 Abs. 1 GGStG gilt als Grundstücksgewinn der Mehrbetrag des Veräusserungswerts gegenüber dem Anlagewert des Grundstücks. Bei einem Erwerb durch steueraufschiebende Veräusserung wird für die Berechnung des Anlagewerts auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abgestellt (§ 7 Abs. 2 GGStG). Der Anlagewert ergibt sich aus dem Erwerbspreis und den gesetzlichen Anrechnungen (§ 8 GGStG). Zum Erwerbspreis hinzugerechnet werden insbesondere die Aufwendungen für dauernde Wertvermehrung und die Entschädigung für die Errichtung einer Dienstbarkeit zugunsten des Grundstücks (§ 13 Abs. 1 Ziff. 3 und Ziff. 6 GGStG). Vom Erwerbspreis abgezogen wird demgegenüber das Entgelt für die Errichtung einer Dienstbarkeit auf dem Grundstück oder für den Verzicht auf eine Dienstbarkeit zugunsten des Grundstücks (§ 12 GGStG).

E. 3.5

Die erwähnten gesetzlichen Anrechnungen dienen ebenso wie weitere Bestimmungen des Grundstückgewinnsteuergesetzes (vgl. etwa § 13 Abs. 1 Ziff. 5 und Ziff. 7; § 19 Abs. 1 Ziff. 1 GGStG) der Verwirklichung des bundesrechtlich zu beachtenden Kongruenzprinzips. Dieses ruft bei der Ermittlung des Grundstückgewinns nach einer Schaffung vergleichbarer Verhältnisse. Demzufolge haben sich Erlös und Anlagewert in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück zu beziehen (vgl. Urteile 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 2.2.2; 2C_674/2014 / 2C_675/2014 vom 11. Februar 2015 E. 3.2; 2C_705/2011 vom 26. April 2012 E. 4.3.6). Substanzzunahmen und -abnahmen sind bei der Gewinnermittlung entsprechend auszugleichen (BERNHARD ZWAHLEN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, StHG, 2. Aufl. 2002, N. 45 zu Art. 12 StHG). Grundgedanke des Kongruenzprinzips ist, dass mit der Grundstückgewinnsteuer nur der "unverdiente" Wertzuwachs auf einem Grundstück erfasst werden soll, nicht aber der Mehrwert, welcher durch Investitionen des Veräusserers, d.h. Arbeit oder Kapital, geschaffen wurde (MARIANNE KLÖTI-WEBER, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 5 zu § 101 StG ; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 8a zu § 219 StG ; MICHAEL BEUSCH/MARTIN STEINER, Ermittlung des Grundstückgewinns von Grundstücken des Privatvermögens, Der Treuhandexperte 2006, S. 335; PETER LOCHER, Das Kongruenzprinzip bei Dienstbarkeiten nach bernischem Grundstückgewinnsteuerrecht, Der Bernische Notar 1985, S. 82; DERS., Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Diss. Bern 1976, S. 67 f.; vgl. auch ZWAHLEN, a.a.O., N. 58 zu Art. 12 StHG).

E. 4.1

Im bundesgerichtlichen Verfahren umstritten ist einzig noch die Frage, ob im Rahmen der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer Aufwendungen in der Höhe von Fr. 400'000.-- für die Einräumung des dinglichen Baderechts auf Grundstück Nr. yy (V._____, Grundbuch U._____) zu berücksichtigen sind. Die Vorinstanz verneinte dies unter Hinweis auf § 13 Abs. 1 Ziff. 6 GGStG. Gemäss dieser Bestimmung erfolgt eine Hinzurechnung zum Erwerbspreis, wenn für die Errichtung einer Dienstbarkeit oder Grundlast eine Entschädigung geleistet wurde. Mangels Leistung einer Entschädigung kann vorliegend nach Auffassung der Vorinstanz keine Hinzurechnung erfolgen. Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass im Zusammenhang mit der Dienstbarkeitserrichtung keine finanziellen Mittel flossen. Hingegen macht er sinngemäss geltend, dass die Berechtigung des Grundstücks Nr. yy (V._____, Grundbuch U._____) als Entschädigung gemäss § 13 Abs. 1 Ziff. 6 GGStG für die spiegelbildlich erfolgte Belastung des Grundstücks Nr. zz (Grundbuch W._____) qualifiziert werden müsse.

E. 4.2

Vorab festzuhalten ist, dass es sich bei der Einräumung des Baderechts zweifelsfrei nicht um eine werterhaltende Aufwendung im Sinne von Art. 9 Abs. 3 StHG handelte. Das Bundesgericht prüft somit nur mit eingeschränkter Kognition, ob die Begründung der Dienstbarkeit gemäss dem anwendbaren kantonalen Grundstückgewinnsteuergesetz zu Unrecht keine Berücksichtigung als wertvermehrnde Aufwendung fand (vgl. E. 2.2 und E. 3.3 hiavor).

E. 4.3

Als Rechtssubjekte an der Begründung der Dienstbarkeit beteiligt waren einerseits die Mutter des Beschwerdeführers (als Eigentümerin des berechtigten Grundstücks) und andererseits eine Erbengemeinschaft, bestehend aus der Mutter und einer Tante des Beschwerdeführers (als Gesamteigentümerinnen des belasteten Grundstücks).

E. 4.3.1

Dass sich die Mutter des Beschwerdeführers für die Einräumung der Dienstbarkeit im Rahmen der mit ihrer Schwester bestehenden Erbengemeinschaft einen bestimmten Betrag anrechnen lassen musste, wird nicht geltend gemacht und ist auch nicht ersichtlich. Demnach hat die Mutter des Beschwerdeführers, wenn mit der Einräumung der Dienstbarkeit ein Wertzuwachs auf dem berechtigten Grundstück verbunden gewesen sein sollte (vgl. dazu unten E. 4.5), jedenfalls im Verhältnis des Erbanteils ihrer Schwester wertmässig keine Aufwendungen zugunsten ihres Grundstücks getätigt. Ein allfälliger Wertzuwachs auf dem berechtigten Grundstück wäre in diesem Umfang unentgeltlich erfolgt. Insoweit ist es mit Blick auf den Wortlaut von § 13 Abs. 1 Ziff. 6 GGStG, der zur Berücksichtigung einer Dienstbarkeitserrichtung ausdrücklich eine Entschädigung voraussetzt, nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz eine steuerlich relevante Hinzurechnung auf den Erwerbspreis ablehnte.

E. 4.3.2

Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers ist es unter dem Gesichtswinkel der beschränkten bundesgerichtlichen Kognition ebenfalls nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz allein aufgrund der Tatsache, dass seine Mutter an beiden involvierten

Grundstücken dinglich berechtigt war, in der Berechtigung des einen Grundstücks keine Entschädigung (§ 13 Abs. 1 Ziff. 6 GGStG) für die Einbusse im Rechtsbestand des anderen erblickte.

E. 4.3.3

Mangels entsprechender Rüge (vgl. zu den entsprechenden Anforderungen zur Prüfung kantonalen Rechts E. 2.3 hiervor) nicht weiter zu untersuchen ist, ob eine steuermindernde Hinzurechnung gemäss § 13 Abs. 1 Ziff. 3 GGStG hätte erfolgen müssen. Diese kantonale Bestimmung sieht die Berücksichtigung von Aufwendungen für dauernde Wertvermehrungen vor.

E. 4.4

Hingegen ist nicht zu verkennen, dass es mit Rücksicht auf das Kongruenzprinzip (vgl. E. 3.5 hiervor) unter gewissen Umständen von Bundesrechts wegen geboten sein kann, die dingliche Belastung eines Grundstücks zugunsten eines anderen objektbezogen als wertvermehrende Aufwendung zu behandeln (Art. 12 Abs. 1 StHG), auch wenn an den betreffenden Grundstücken (teilweise) dieselben Personen dinglich berechtigt sind. Jedenfalls erscheint es aufgrund des Wesens der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer (vgl. dazu BGE 139 II 373 E. 3.5 S. 380; 137 II 419 E. 3.3 S. 424) nicht von vorneherein ausgeschlossen, dass die Verschiebung rechtlicher Substanz vom einen zum anderen Grundstück trotz (teilweise) identischer Eigentümerschaft als wertvermehrende Aufwendung qualifiziert werden kann. Zur Wahrung des bundesrechtlichen Kongruenzprinzips würde dies freilich eine grundstückgewinnsteuerliche Berücksichtigung der Substanzabnahme im Rahmen der Anlagekosten des belasteten Grundstücks bedingen, worauf die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern in ihrer Vernehmlassung vor der Vorinstanz bereits hinwies. Ob im vorliegenden Fall die Belastung des einen Grundstücks mit dem Baderecht von Bundesrechts wegen als wertvermehrende Aufwendung (Art. 12 Abs. 1 StHG) zugunsten des anderen zu berücksichtigen gewesen wäre, kann mit Blick auf die nachstehenden Erwägungen indes offen bleiben.

E. 4.5

Bei der vom Beschwerdeführer geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendung durch Belastung des Grundstücks Nr. zz (Grundbuch W. _____) mit einem Baderecht im Wert von Fr. 400'000.-- handelt es sich um eine steuermindernde Tatsache. Der im Steuerrecht geltenden Normentheorie zufolge obliegt es dem Steuerpflichtigen, steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5; ausführlich dazu Urteil 2C_715/2013 vom 13. Januar 2014 E. 2.3.3). Nach dem vorinstanzlichen Urteil und der Lage der Akten (Art. 105 Abs. 2 BGG) beliess es der Beschwerdeführer indes bei der schlichten Behauptung, das Baderecht sei mit Fr. 400'000.-- zu bewerten. Zu keinem Zeitpunkt wies er nach, gestützt auf welche objektiven Grundlagen die Annahme eines solchen Werts gerechtfertigt sein könnte. Vielmehr führte der Beschwerdeführer aus, dass er den Wert des Baderechts "selber geschätzt" habe. An anderer Stelle räumte er ein, dass das Baderecht im Zeitpunkt seiner Einräumung "mit null Franken bewertet wurde". Für die Behauptung, dass das belastete Grundstück aufgrund der Einräumung des Baderechts beim einige Zeit später erfolgenden Verkauf Fr. 400'000.-- weniger einbrachte, blieb der Beschwerdeführer ebenfalls jeden Beweis schuldig. Somit versäumte es der beweisbelastete Beschwerdeführer, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Begründung der Dienstbarkeit auf Grundstück Nr.yy (V. _____, Grundbuch

U. _____) mit einer grundstückgewinnsteuerlich relevanten Werteinbusse des Grundstücks Nr. zz (Grundbuch W. _____) einher ging, die gegebenenfalls als Aufwendung nach Art. 12 Abs. 1 StHG (bzw. § 13 Abs. 1 Ziff. 3 GGStG) zu berücksichtigen gewesen wäre.

E. 5

Nach den vorstehenden Ausführungen erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Bei diesem Verfahrensausgang wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind keine geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

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