

BGer 2C 469/2017 vom 1. Dezember 2017

Bundesgericht, 2017-12-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_469_2017

FR: TF 2C 469/2017 du 1 décembre 2017

IT: TF 2C 469/2017 del 1 dicembre 2017

Regeste

Handänderungssteuer | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Sachurteilsvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.5 S. 157) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236). Abgesehen von hier nicht einschlägigen Ausnahmen (Art. 95 lit. c und d BGG) kann das Bundesgericht hingegen die Auslegung und Anwendung kantonalen (und kommunalen) Verfassungs-, Gesetzes- oder Verordnungsrechts nicht als solche prüfen, sondern lediglich daraufhin, ob dadurch Bundes-, Völker- oder interkantonales Recht verletzt wird (Art. 95 lit. a, b und e BGG; BGE 142 II 369 E. 2.1 S. 372), insbesondere das Willkürverbot (Art. 9 BV; BGE 142 V 513 E. 4.2 S. 516).

E. 1.3

Die Verletzung von verfassungsmässigen Individualrechten (einschliesslich der Grundrechte) prüft das Bundesgericht in jedem Fall nur, soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 142 I 99 E. 1.7.2 S. 106).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.3 S. 156).

E. 2.1

Bei der von Kantonen und Gemeinden erhobenen Handänderungssteuer handelt es sich um eine nicht harmonisierte (Art. 129 Abs. 1 BV [SR 101]; Art. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] e contrario) und damit rein kantonalrechtliche Steuer (Urteil 2C_662/2013 vom 2. Dezember 2013 E. 1.3, in: ASA 82 S. 383, StR 69/2014 S. 231, ZBGR 96/2015 S. 169). Die Handänderungssteuer fällt unter die Rechtsverkehrssteuern, konkret unter die Rechtsübertragungssteuern (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl.

2016, S. 245 f.). Die Ausgestaltung in den Kantonen ist uneinheitlich, gerade auch, was den Begriff der Handänderung betrifft. Das Steuerobjekt erfasst regelmässig nicht nur die zivilrechtliche Übertragung des Eigentums an einem Grundstück, sondern auch Rechtsgeschäfte, die es einer Drittperson ermöglichen, über das Grundstück wirtschaftlich "comme le véritable propriétaire" bzw. "wie ein Eigentümer" zu verfügen (OLIVIER THOMAS, Les droits de mutation, 1991, S. 48; BLUMENSTEIN/LOCHER, a. a. O., S. 246). Der Übergang der tatsächlichen Verfügungsgewalt über das Grundstück kann diesfalls entweder mit dem Übergang des Eigentums (zivilrechtliche Handänderungen) oder auch losgelöst davon (wirtschaftliche Handänderungen) erfolgen (GABRIELA RÜEGG-PEDUZZI, Die Handänderungssteuer in der Schweiz, 1989, S. 55).

E. 2.2.1

Gemäss § 1 Abs. 2 des Gesetzes (des Kantons Solothurn) vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/SO; BGS 614.11) erhebt auch der hier interessierende Kanton Solothurn eine Handänderungssteuer. Steuerobjekt sind die Handänderungen an Grundstücken (§ 205 Abs. 1 StG /SO). Unter einer Handänderung versteht der solothurnische Gesetzgeber jedes Rechtsgeschäft , mit welchem die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über ein Grundstück übergeht (§ 206 Abs. 1 Ingress StG/SO; Urteile 2C_325/2013 vom 10. Dezember 2013 E. 2.1.1; 2P.200/2004 vom 1. März 2005 E. 2.1, in: StR 60/2005 S. 506; 2P.243/1996 vom 28. Oktober 1998 E. 3a mit Hinweis). Steuerobjekt sind nicht nur die klassischen zivilrechtlichen Handänderungen (Kauf, Tausch, Schenkung; § 206 Abs. 1 lit. a StG /SO), die zwingend der Eintragung in das Grundbuch bedürfen, damit das Grundeigentum übergeht (Art. 656 Abs. 1 ZGB). Denn die "wirtschaftliche" Verfügungsgewalt über ein Grundstück kann ebenso aufgrund einer wirtschaftlichen Handänderung transferiert werden (so namentlich § 206 Abs. 1 lit. d StG /SO: Übertragung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften).

E. 2.2.2

Steuersubjekt der Handänderungssteuer des Kantons Solothurn sind die Erwerber der Grundstücke (§ 208 Abs. 1 StG /SO). Die Bemessungsgrundlage entspricht dem Verkehrswert des Grundstücks zur Zeit der Handänderung (§ 210 Abs. 1 StG /SO). Der Kanton Solothurn kennt einen festen Tarif von 2,2 Prozent (§ 212 Abs. 1 StG /SO).

E. 2.2.3

Gemäss § 215 Abs. 1 StG /SO wird die Handänderungssteuer mit der Zustellung der Veranlagungsverfügung oder der provisorischen Rechnung fällig. Zu welchem Zeitpunkt die Handänderungssteuerforderung als solche entsteht, lässt das Gesetz hingegen offen. Nach der Praxis des Steuergerichts des Kantons Solothurn tritt die objektive Steuerpflicht mit dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts (im Regelfall: Kaufvertrag; Art. 216 Abs. 1 OR) ein, während es auf das Verfügungsgeschäft (Grundbucheintrag; Art. 656 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 971 Abs. 1 ZGB) oder den Übergang von Nutzen und Gefahr (Art. 220 OR) nicht ankommt (Urteil 2C_662/2013 vom 2. Dezember 2013 E. 2.2, in: ASA 82 S. 383, StR 69/2014 S. 231, ZBGR 96/2015 S. 169; Näheres bei THOMAS A. MÜLLER, Das Steuerobjekt der Handänderungssteuer im Kanton Solothurn im Lichte der Praxis des Kantonalen Steuergerichts, in: Regierungsrat des Kantons Solothurn [Hrsg.], Festgabe Walter Straumann, 2013, S. 439 ff., insb. 443 f., unter Bezugnahme auf VICTOR MONTEIL, Zum Objekt der solothurnischen Handänderungssteuer, in: Festschrift 500 Jahre Solothurn im Bund, 1981, S. 324).

E. 2.3.1

Am 29. November 2009 hiessen die Stimmberechtigten des Kantons Solothurn die Volksinitiative "Willkommen im Kanton Solothurn - Ja zur steuerfreien Handänderung von selbst genutztem Wohneigentum!" gut. Das Volksbegehren war als ausformulierte Gesetzesinitiative eingereicht worden. Danach sollte ein neuer § 207 Abs. 1 lit. g StG /SO geschaffen werden, der folgenden Wortlaut trug: "Steuerfrei sind... der Erwerb von Grundstücken, sofern diese als dauernd und ausschliesslich selbst genutztes Wohneigentum dienen". Die von den Stimmberechtigten gutgeheissene Bestimmung trat am 1. Januar 2011 in Kraft.

E. 2.3.2

Gemäss § 264 Abs. 2 StG /SO erlässt der Regierungsrat die erforderlichen Vollzugsbestimmungen zum Steuergesetz. Diese finden sich in der Vollzugsverordnung (des Kantons Solothurn) vom 28. Januar 1986 zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (VV StG/SO; BGS 614.12). In § 63bis Abs. 1 bis 3 VV StG/SO regelte der Regierungsrat das Nähere zu § 207 Abs. 1 lit. g StG /SO. Hier einschlägig ist Abs. 3, wonach die Steuerbefreiung ausgeschlossen ist, "wenn der Erwerber das Grundstück nur teilweise oder nur vorübergehend, in der Regel weniger als ein Jahr , selbst bewohnt".

E. 3.1

Streitig und zu prüfen sind zunächst die Voraussetzungen von § 63bis Abs. 3 VV StG/SO, insbesondere unter dem Gesichtspunkt der mindestens einjährigen Selbstnutzung. Dabei handelt es sich, wie dargelegt, um eine Rechtsfrage des kantonalen Rechts, zu welcher keinerlei harmonisierungsrechtliche Vorgabe besteht (vorne E. 2.1). Entsprechend ist der Frage mit der auf die Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte beschränkten Kognition nachzugehen (vorne E. 1.2).

E. 3.2.1

Die Vorinstanz hält in für das Bundesgericht verbindlicher Weise fest (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.4), dass der Zeitraum zwischen Erwerb und Veräusserung des Objekts weniger als ein Jahr betragen habe. Sie stützt sich hierbei auf den Zeitpunkt des jeweiligen Verpflichtungsgeschäfts, wofür sie den Analogieschluss zu § 57 Abs. 3 lit. a StG /SO zieht. Dieser Norm zufolge ist für die Zwecke der Grundstückgewinnsteuer das Datum der öffentlichen Beurkundung massgebend. Wie dargelegt, entspricht es vorinstanzlicher Praxis, auch im Bereich der Handänderungssteuer auf das öffentlich beurkundete Verpflichtungsgeschäft abzustellen (vorne E. 2.2.3). Der Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts ist auch im harmonisierten Gewinn steuerrecht juristischer Personen und interkantonalrechtlich ausschlaggebend (Urteil 2C_404/2013 vom 2. Mai 2014 E. 3.3.6 und 3.3.7, in: ASA 83 S. 52, RDAF 2014 II 513, StE 2014 A 24.43.1 Nr. 25).

E. 3.2.2

Der Grundeigentümer macht geltend, er habe sich baldmöglichst in der solothurnischen Gemeinde angemeldet, was den Willen dokumentiere, hier den Wohnsitz zu begründen und - im Sinne des Steuerrechts - dauernd und ausschliesslich in seinem Haus zu wohnen. Von einem Zweitwohnsitz könne keine Rede sein. Auslegung und Anwendung von § 63bis Abs. 3 VV StG/SO seien in willkürlicher Weise erfolgt, zumal die Verordnungsbestimmung auf keiner hinreichenden gesetzlichen Grundlage beruhe. Zum letztgenannten Aspekt liegt indes keine nähere Begründung vor, weshalb darauf nicht einzugehen ist (Art. 106 Abs. 2

BGG ; vorne E. 2.4).

E. 3.2.3

Es gilt mithin, § 63bis Abs. 3 VV StG/SO auszulegen. Die Norm ist vor dem Hintergrund von § 207 Abs. 1 lit. g StG /SO zu sehen, wo vom dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohn eigentum die Rede ist. In der Folge schliesst § 63bis Abs. 3 VV StG/SO die Steuerbefreiung aus, falls "das Grundstück... in der Regel weniger als ein Jahr selbst bewohnt" wird. Das kantonale Recht lässt hier Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG anklingen, wonach die Besteuerung des Grundstückgewinns aufgeschoben wird 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 in der Schweiz verwendet wird". Der Kanton Solothurn hat die harmonisierungsrechtliche Vorgabe in § 51 Abs. 1 StG /SO überführt und dabei eine Frist (zwischen Veräusserung des Ursprungsobjekts und Erwerb des Ersatzobjekts) von zwei Jahren festgelegt. In Auslegung von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG ist das Bundesgericht unlängst zum Schluss gekommen, hinsichtlich der Mindesthaltedauer (des Ersatzobjekts) bestehe ein qualifiziertes Schweigen. Es könne Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG jedenfalls keine festgelegte Dauer von fünf Jahren als Voraussetzung für eine dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung entnommen werden (BGE 143 II 233 E. 3.1 S. 239).

E. 3.2.4

Die bundesgerichtliche Praxis zum Grundstückgewinnsteuerrecht stellt hauptsächlich darauf ab, ob es tatsächlich zur Begründung des (steuerrechtlichen) Wohnsitzes gekommen sei, wohingegen es auf die Dauer des Wohnens nicht ankommt. Vorliegend geht es indes um eine Rechtsfrage aus dem Bereich des nicht harmonisierten Steuerrechts. Es könnte sich immerhin fragen, ob es sachgemäss sei, wenn nicht nur für die Bestimmung des Erwerbs- und Veräusserungszeitpunkts, sondern auch für die Steuerbefreiung auf das Verpflichtungsgeschäft abgestellt wird. So liesse sich erwägen, dass die Betonung in der Wendung "dauernd und ausschliesslich selbst genutztes Wohneigentum" (§ 207 Abs. 1 lit. g StG /SO) nicht auf dem Wohneigentum, sondern auf der tatsächlichen Selbstnutzung liegt. Von einer solchen könnte alsdann auch ausgegangen werden, wenn die Vertragsparteien übereinkommen, einen vom Zeitpunkt des Eigentumsübergangs abweichenden Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Gefahr (Art. 220 OR) festzulegen. Dies liesse sich umso mehr begründen, wenn berücksichtigt wird, dass in der zivilrechtlichen Doktrin von einer Trias erforderlicher Voraussetzungen gesprochen wird, damit das Eigentum übergehen kann. Danach besteht die Trilogie im Verpflichtungsgeschäft, im Verfügungsgeschäft und im Besitzübergang (HANS GIGER, in: Berner Kommentar, Obligationenrecht, Band IV/2/1, 1997, N. 16 f. zu Art. 220 OR). Der Besitzübergang erfolgt dabei entweder mit dem Vertragsabschluss, sofern keine vertragliche Abrede vorliegt (Art. 185 Abs. 1 OR), oder aber im vertraglich vereinbarten Zeitpunkt (Art. 220 OR ; siehe dazu auch BGE 121 III 256 E. 4a S. 259 f., zuletzt Urteil 4A_383/2016 vom 22. September 2016 E. 3.3 am Ende; BÉNÉDICT FOËX, in: Commentaire Romand, Code des obligations, Band I, 2. Aufl. 2012, N. 13 f. zu Art. 220 OR ; ALFRED KOLLER, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht, Band I, 6. Aufl. 2015, N. 8 zu Art. 220 OR).

E. 3.2.5

Dessen ungeachtet bleibt zu berücksichtigen, dass es im Regelfall im solothurnischen Handänderungssteuerrecht auf den Übergang von Nutzen und Gefahr gerade nicht ankommt (Urteil 2C_662/2013 vom 2. Dezember 2013 E. 2.2 mit Hinweisen; vorne E. 2.2.3). Dass es sich im Bereich von § 207 Abs. 1 lit. g StG /SO bzw. § 63bis Abs. 3 VV StG/SO anders verhalten sollte, lässt sich zumindest den Materialien nicht entnehmen. Im regierungsrätlichen "Abstimmungsbüchlein" zur Volksabstimmung vom 29. November 2009 wird dieser Aspekt nicht näher angesprochen. Der Regierungsrat macht immerhin auf einen administrativen Mehraufwand aufmerksam, wobei er zu bedenken gibt: "Ein Kaufvertrag über eine Landparzelle oder eine Stockwerkeinheit gibt keinen Aufschluss darüber, ob der Käufer das Land anschliessend für den Eigenbedarf überbauen bzw. die Stockwerkeinheit für eigene Wohnzwecke benützen will oder nicht" (Abstimmungsbüchlein, S. 5). Soweit also überhaupt Aussagen zur zeitlichen Dimension getroffen werden, bezieht sich der Regierungsrat in seinen Erläuterungen eher auf den Kaufvertrag. Die übrigen Auslegungselemente schliessen jedenfalls nicht aus, dass auch § 207 Abs. 1 lit. g StG /SO auf dem Verpflichtungsgeschäft fusst.

E. 3.3.1

Die Vorinstanz erwägt, die Dauer des selbstgenutzten Wohneigentums habe weniger als ein Jahr betragen. Dies ist nicht zu beanstanden, wenn der zeitliche Rahmen durch die beiden Verpflichtungsgeschäfte gesteckt wird. Dem steht die zivilrechtliche Ordnung gegenüber, bei welcher das Verfügungsgeschäft (Art. 656 Abs. 1 i. V. m. Art. 971 Abs. 1 ZGB) oder der Übergang von Nutzen und Schaden (Art. 220 OR ; vorne E. 3.2.4) im Zentrum steht. Das Bundeszivilrecht vermag die Kantone in ihren öffentlich-rechtlichen Befugnissen freilich nicht zu binden (Art. 6 Abs. 1 ZGB). Wenn das kantonale Abgaberecht aber tatsächlich an das Bundeszivilrecht anknüpft, wird dieses zu subsidiärem kantonalem Abgaberecht (vgl. BGE 139 III 225 E. 2.2 S. 229 ff., insb. 231; Urteil 2C_242/2014 vom 10. Juli 2014 E. 2.3.2 mit zahlreichen Hinweisen, in: ASA 83 S. 72, StR 69/2014 S. 804, ZBGR 96/2015 S. 246). Dies heisst wiederum, dass die Kognition des Bundesgerichts auch bei unmittelbarer Übernahme des Bundeszivilrechts auf die Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte beschränkt ist (vorne E. 1.2). Wenn die Vorinstanz § 207 Abs. 1 lit. g StG /SO bzw. insbesondere § 63bis Abs. 3 VV StG/SO folglich dahingehend auslegt, dass auch hier auf das Verpflichtungsgeschäft abzustellen sei, stellt dies sich nach dem Gesagten jedenfalls nicht als verfassungsrechtlich unhaltbar dar. Die wirtschaftliche Verfügungsgewalt für die Zwecke der Steuerbefreiung an den Kaufvertrag zu knüpfen, erscheint nicht als willkürlich (Art. 9 BV).

E. 3.3.2

Ob der Grundeigentümer über den 27. Februar 2014 hinaus weitere Zeit im Haus zugebracht hat, weil Nutzen und Schaden noch nicht übergegangen waren, ist bei dieser Ausgangslage für die Steuerbefreiung von keiner Bedeutung. Dies stellt - entgegen der Annahme des Grundeigentümers - auch keinen Verstoss gegen Treu und Glauben dar. Ein solcher bedürfte einer individuellen behördlichen Zusicherung (zu den Voraussetzungen eingehend BGE 143 V 341 E. 5.2.1 S. 346). Eine solche wird weder behauptet noch ist sie ersichtlich.

E. 3.4.1

Damit kann sich nur noch fragen, ob Gründe vorliegen, die es erlauben, vom Normalfall (Einjahresfrist gemäss § 63bis Abs. 3 VV StG/SO) abzuweichen. Der Regierungsrat hat mit

der Formulierung "in der Regel" einen unbestimmten Rechtsbegriff verwendet, was es ermöglicht, auf die Besonderheiten des jeweiligen Falles einzugehen. Er hat eine Art "Härtefallklausel" geschaffen, die sich als solche am Grundsatz zu orientieren hat, dass eine Regel besteht, von welcher nur aus zureichenden Gründen eine Ausnahme gemacht werden kann.

E. 3.4.2

Vor der Vorinstanz führte der Grundeigentümer aus, der Arbeitsweg gestalte sich für seine Lebensgefährtin umständlich. Er selber habe nicht mit der "Sistierung" der vorzeitigen Pensionierung gerechnet. Die Vorinstanz legt für das Bundesgericht verbindlich dar, dass die Arbeitswege an den jeweiligen Arbeitsplatz in beiden Fällen zumutbar waren. Tatsächlich lassen sich die streitbetroffenen Strecken vom östlichen Kanton Solothurn in den zentralen Kanton Aarau, was allgemein notorisch ist, ohne Weiteres bewältigen. Dass der Arbeitsweg durch den Erwerb des Hauses länger würde, lag auf der Hand und konnte keine Überraschung darstellen. Entsprechend vermag der Umstand, dass es nicht zum vorzeitigen Rentenantritt gekommen ist, nichts Wesentliches zu ändern. Im Übrigen blieben, so die Vorinstanz, die eigentlichen Beweggründe des Grundeigentümers für den Umzug im Dunkeln. Die Rückkehr in die frühere Wohngemeinde habe sich jedenfalls nicht aufgedrängt, weder mit Blick auf den längeren Arbeitsweg noch auf die Weiterbeschäftigung. Dies alles bleibt vor Bundesgericht unbestritten. Wenn die Vorinstanz damit zusammenfassend erkennt, es bestünden keine Sachumstände, welche ein Abrücken von der Einjahresfrist zu rechtfertigen vermöchten, so ist dies verfassungsrechtlich vertretbar. Von einem "Härtefall" ist nicht zu sprechen.

E. 3.5

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist.

E. 3.6

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Grundeigentümer aufzuerlegen. Dem Kanton Solothurn, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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