

BGer 2C 894/2019 vom 11. November 2019

Bundesgericht, 2019-11-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_894_2019

FR: TF 2C 894/2019 du 11 novembre 2019

IT: TF 2C 894/2019 del 11 novembre 2019

Regeste

Grundstückgewinnsteuer des Kantons Bern, Steuerperiode 2012 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Voraussetzungen 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 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG [SR 642.14]).

E. 1.2

Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 145 V 215 E. 1.1 S. 217) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 145 I 239 E. 2 S. 241).

E. 1.3

Die Verletzung von verfassungsmässigen Individualrechten (einschliesslich der Grundrechte) und des rein kantonalen und kommunalen Rechts prüft das Bundesgericht 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). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 145 II 32 E. 5.1 S. 41). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein (BGE 145 I 121 E. 2.1 S. 133).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 145 V 215 E. 1.2 S. 217).

E. 2.1

Mit Ausnahme von Art. 78 StHG (Arrest) finden sich im harmonisierten Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden keine Bestimmungen zum Steuerbezug (Botschaft vom 26. Mai 1983 über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 1., insb. 152; HANS FREY, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum StHG, 3. Aufl. 2017, N. 1 zu Art. 78). So fehlt etwa jede Regelung zum Steuergrundpfandrecht, weshalb dieses auch dem Grundsatz nach nicht harmonisiert ist (zum Ganzen: Urteile 2C_669/2016 / 2C_670/2016 vom 8. Dezember E. 4.1; 2C_674/2011 vom 7. Februar 2012 E. 3.4.1, in: StR 67/2012 S. 357). Infolgedessen sind die Kantone und Gemeinden in der Gestaltung des Bezugsverfahrens

grundsätzlich frei (MADELEINE SIMONEK, in: Basler Kommentar, BV, 2015, N. 31 zu Art. 129 BV). Deklaratorisch geht dasselbe aus Art. 1 Abs. 3 StHG hervor. Eine entsprechende " marge de manoeuvre " der Kantone und Gemeinden besteht damit auch im Bereich des Zinses, handle es sich um Verzugs- oder Vergütungszins.

E. 2.2.1

Soweit keine harmonisierungsrechtliche Vorgabe besteht und die Kantone und Gemeinden damit über einen Gestaltungsspielraum verfügen, werden sie in ihren öffentlich-rechtlichen Befugnissen auch durch das Bundeszivilrecht nicht beschränkt (Art. 6 Abs. 1 ZGB ; Urteil 2C_560/2019 vom 22. Juli 2019 E. 3.2.4). Wenn das kantonale oder kommunale Abgaberecht aber tatsächlich an das Bundeszivilrecht anknüpft, wird dieses zu subsidiärem kantonalem Abgaberecht (vgl. BGE 139 III 225 E. 2.2 S. 229 ff.). Dies heisst wiederum, dass die Kognition des Bundesgerichts auch bei unmittelbarer Übernahme des Bundeszivilrechts auf die Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte beschränkt ist (Urteil 2C_469/2017 vom 1. Dezember 2017 E. 3.3.1).

E. 2.2.2

Im streitbetroffenen Kanton Bern wird die Grundstückgewinnsteuer mit der Zustellung einer definitiven oder provisorischen Rechnung fällig (Art. 232 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes [des Kantons Bern] vom 21. Mai 2000 [StG/BE; BSG 661.11]), worauf der in Rechnung gestellte Betrag innerhalb von 30 Tagen zu bezahlen ist (Art. 236 Abs. 1 StG /BE). Für nicht oder verspätet bezahlte Beträge ist vom 31. Tag ab Fälligkeit ein Verzugszins geschuldet (Art. 237 Abs. 1 StG /BE). Ein in Rechnung gestellter und bezahlter, aber gemäss rechtskräftiger Veranlagung nicht geschuldeter Betrag wird innert 30 Tagen mit Vergütungszins zurückerstattet (Art. 237 Abs. 2 StG /BE) Ferner sieht das Gesetz vor, dass der Regierungsrat die Möglichkeit von Vorauszahlungen und deren Verzinsung vorsehen kann (Art. 237 Abs. 3 StG /BE). Ergänzend dazu folgt aus Art. 246 Abs. 2 lit. d StG /BE, dass der Regierungsrat die nötigen Ausführungsbestimmungen im Bereich der Verzugs- und Vergütungszinse erlassen kann (dazu Urteil 2C_463/2017 / 2C_466/2017 vom 9. August 2019 E. 2.3.2).

E. 2.2.3

Der Regierungsrat des Kantons Bern hat von seiner Rechtsetzungskompetenz Gebrauch gemacht und die Verordnung (des Kantons Bern) vom 18. Oktober 2000 über den Bezug und die Verzinsung von Abgaben und anderen zum Inkasso übertragenen Forderungen, über Zahlungserleichterungen, Erlass sowie Abschreibungen infolge Uneinbringlichkeit (BEZV/BE; SR 661.733) erlassen. Darin hält er namentlich fest, dass die Zinspflicht für Verzugs- und Vergütungszinsen übereinstimmend "nur für in Rechnung gestellte Steuerbeträge" bestehe (Art. 11 BEZV/BE). Anspruch auf Vergütungszins verleihen damit (nur) die fakturierten und bezahlten, aber gemäss rechtskräftiger Veranlagungsverfügung nicht geschuldeten Steuerbeträge (Art. 7 Abs. 1 BEZV/BE), was bereits aus Art. 237 Abs. 2 StG /BE hervorgeht (vorne E. 2.2.2). Der Vergütungszins wird für die Zeit von der Zahlung des Steuerbetrages, frühestens von der Fälligkeit an, bis zum Datum des letzten Entscheides berechnet, wobei etwaige Unterbrechungen unberücksichtigt bleiben (Art. 22 Abs. 1 BEZV/BE).

E. 2.2.4

Der Kanton Bern kennt, was den Bezug der hier interessierenden Grundstückgewinnsteuer anbelangt, ein gesetzliches Grundpfandrecht zur Sicherung der Grundstückgewinnsteuer (

Art. 241 Abs. 1 lit. b StG /BE; deklaratorisch auch Art. 836 ZGB), das ausserbuchlich, d.h. ohne Eintragung in das Grundbuch entsteht (Art. 109 Abs. 1 lit. b des Gesetzes [des Kantons Bern] vom 28. Mai 1911 betreffend die Einführung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [EGzZGB/BE; BSG 211.1]). Ebenfalls gemäss Art. 241 Abs. 1 lit. b StG /BE hat die kantonale Steuerverwaltung die Höhe des gesetzlichen Grundpfandrechts binnen 30 Tagen nach Einreichung der massgeblichen Unterlagen mit einer rechtsverbindlichen Auskunft festzusetzen. Das Grundpfandrecht dient der Sicherung der Grundstückgewinnsteuerforderung und entsteht von Gesetzes wegen mit dieser. Im Fall der Grundstückgewinnsteuer ist der Steuertatbestand mit dem sachenrechtlichen Verfügungsgeschäft vollendet. Entsprechend entstehen Grundstücksteuerforderung und gesetzliches Grundpfandrecht im Zeitpunkt der Anmeldung des Rechtsgeschäfts beim Grundbuchamt (Art. 656 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 971 Abs. 1 ZGB ; Urteil 2C_705/2017 vom 10. August 2018 E. 2.2.1). Der Veranlagungsverfügung kommt lediglich deklaratorische Wirkung zu (Urteil 2C_911/2015 vom 26. Oktober 2015 E. 2.2 und 2.3, die vorliegende Steuerpflichtige betreffend).

E. 2.3.1

Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.4) fakturierte die kantonale Steuerverwaltung mit Veranlagungsverfügung vom 19. Februar 2013 und Rechnung vom 25. Februar 2013 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 3'070'873.65, worauf die Steuerpflichtige den Betrag am 28. Februar 2013 vollständig beglich (Sachverhalt, lit. A). Aufgrund der ergänzenden Veranlagungsverfügung vom 21. Juli 2015 ermässigte sich die Steuerforderung auf Fr. 1'737'902.45. Die Entscheidrechnung vom 24. Juli 2015 wies einen Saldo zugunsten der Steuerpflichtigen von Fr. 1'429'944.85 aus (Fr. 1'332'971.20 nebst Zins von Fr. 96'973.65, dies mit Valutadatum 3. August 2015; Sachverhalt, lit. B).

E. 2.3.2

Unbestritten ist, dass auf dem Differenzbetrag von Fr. 1'332'971.20 ein Vergütungszins gutzuschreiben war und der Zinslauf am

E. 2.3.3

Die Vorinstanz hat die Fragestellung hauptsächlich unter dem Aspekt der Vereinbarkeit des kantonalen Bezugsrechts mit dem übergeordneten Recht geprüft. Wie dargelegt, bestehen direktsteuerlich im Bereich der Verzinsung keinerlei harmonisierungsrechtliche Vorgaben (vorne E. 2.1) und vermag auch das Bundeszivilrecht die Kantone und Gemeinden in ihrem öffentlich-rechtlichen Gestaltungsspielraum nicht zu beschränken (vorne E. 2.2.1). Mangels Vorgaben auf Ebene des Bundesgesetzesrechts hatte die Vorinstanz damit zu prüfen, ob die streitbetroffenen Normen (insb. Art. 237 Abs. 2 StG /BE; vorne E. 2.2.2) bzw. Art. 246 Abs. 2 lit. d StG /BE in Verbindung mit Art. 22 Abs. 1 BEZV/BE; vorne E. 2.2.3) vor dem Bundesverfassungsrecht, insbesondere dem allgemeinen Willkürverbot (Art. 9 BV), standzuhalten vermögen. Willkür in der Rechtssetzung liegt vor, wenn der Erlass sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist (BGE 136 II 120 E. 3.3.2 S. 127). Ein Erlass verstösst namentlich gegen das Prinzip der Rechtsgleichheit in der Rechtssetzung (Art. 8 Abs. 1 BV), wenn er hinsichtlich einer entscheidungswesentlichen Tatsache rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder wenn er Unterscheidungen unterlässt, die sich auf Grund der Verhältnisse aufdrängen (BGE 145 I 173 E. 5.1 S. 85). Dem kantonalen

und kommunalen Gesetzgeber bleibt im Rahmen dieser Grundsätze ein weiter Spielraum der Gestaltung, den das Bundesgericht nicht durch eigene Gestaltungsvorstellungen schmälert (BGE 138 I 265 E. 4.1 S. 267).

E. 2.3.4

Die Steuerpflichtige kritisiert im Bereich der Grundstückgewinnsteuer weniger das Fehlen einer allgemeinen Vorauszahlungsmöglichkeit (mit Zinsfolgen) als vielmehr den Umstand, dass die Veräusserer faktisch gehalten seien, eine Art Vorauszahlung zu leisten, um dadurch der Gefahr eines gesetzlichen Grundpfandrechts zu entgehen. Dazu ist folgendes zu sagen: Das Grundpfandrecht zur Sicherung der Grundstückgewinnsteuerforderung tritt gleichzeitig mit dem Verfügungsgeschäft ein (vorne E. 2.2.4). Mit der Grundbuchanmeldung geht das Eigentum über und ist es der veräussernden Person benommen, fortan frei über das Grundstück zu veräussern. Entsprechend trägt die erwerbende Person die Last der drohenden Grundpfandverwertung, die sich dann verwirklicht, wenn der bisherige Eigentümer seiner Steuerforderung nicht nachkommt und die Steuerverwaltung das gesetzliche Grundpfandrecht in Betreuung setzt. Dieser Gefahr der Doppelzahlung des Erwerbers begegnet die Praxis dadurch, dass vertraglich vereinbart wird, der Veräusserer habe die aufgrund der rechtsverbindlichen Vorabauskunft zu erwartende Steuer sicherzustellen (auch dazu vorne E. 2.2.4). Eine Pflicht zu dieser Sicherstellung besteht aber nicht, was auch in der Neuformulierung von Art. 241 Abs. 1 lit. b StG /BE zum Ausdruck kommt. In der ursprünglichen Fassung vom 21. Mai 2000 war noch die Rede davon gewesen, die erwerbende Person sei "berechtigt, von der veräussernden Person für den mutmasslichen Betrag der Grundstückgewinnsteuer Sicherstellung zu verlangen". Diese Wendung ist mit Änderung vom 16. Juni 2011 und Wirkung ab dem 1. Januar 2012 ersatzlos entfallen (BAG 11-116), was aber keine Änderung der Rechtslage mit sich brachte, kann die Pflicht zur Leistung einer Sicherstellung doch nur vertragsrechtlich begründet werden.

E. 2.3.5

Wenn die Parteien unter den essentialia negotii vereinbaren, es habe eine Sicherstellung zu erfolgen, fusst dies nach dem Gesagten ausschliesslich auf einer zivilrechtlichen Grundlage. Eine gesetzliche Verpflichtung zur Zahlung auf ein Sperrkonto besteht nicht. Bei Rechtsgeschäften unter Verwandten, Nahestehenden oder im Konzern dürfte von vornherein keine Sicherstellung verlangt werden. Eine solche kann im übrigen auch auf andere Weise als durch Hinterlegung auf einem Sperrkonto erfolgen. So oder anders berührt dies alles die Entstehung der Steuerforderung nicht. Sodann beginnt nach bernischem Steuerrecht nicht nur der Vergütungs-, sondern auch der Verzugszins erst zu laufen, falls die Forderung überhaupt in Rechnung gestellt ist (Art. 11 BEZV/BE; vorne E. 2.2.3). Damit hat der kantonale Gesetz- bzw. Verordnungsgeber in Wahrnehmung der ihm gegebenen Gestaltungsfreiheit ein System geschaffen, das in sich geschlossen ist und sich weder als rechtswidrig noch als willkürlich darstellt (vorne E. 2.3.3). Ein Verstoss gegen ein andersartiges verfassungsmässiges Individualrecht ist weder dargetan noch ersichtlich.

E. 2.3.6

Folglich war der Kanton Bern, wie die Vorinstanz bundesrechtskonform erwägt, auch nicht gehalten, in seinem Abgaberecht die Möglichkeit der Vorauszahlung zu schaffen und darauf einen Vorfälligkeitszins zu entrichten. Auch wenn es als kundenfreundlich erscheinen mag, wenn der Kanton die von ihm selbst rechtsverbindlich berechnete Steuer

schon vor Fälligkeit entgegennahme und der steuerpflichtigen Person - bei gegebenem Zinsniveau - einen Zins gutschriebe, besteht hierzu von Verfassungs wegen keinerlei Pflicht. Umso mehr scheint es angezeigt, dass die Parteien sich in ihrer Vereinbarung auch darüber einigen, wem der Zins zustehen soll, falls auf dem Sperrkonto bis zur Überweisung an die Steuerverwaltung ein solcher überhaupt anfällt. Alsdann darf davon ausgegangen werden, dass mit der Grundbuchanmeldung auch der Kaufpreis fällig wird. Mithin empfängt die veräussernde Partei in diesem Zeitpunkt auch jenen Betrag, der auf dem Sperrkonto hinterlegt ist. Weshalb der Kanton Bern für den Zeitraum zwischen Grundbuchanmeldung und tatsächlicher Bezahlung der Steuer einen Zins auszurichten hätte, ist nicht nachvollziehbar.

E. 2.3.7

Nichts anderes ergibt sich aus dem Umstand, dass es vorliegend zur Verlustanrechnung gekommen ist (Art. 143 StG /BE; vgl. BGE 145 II 206 E. 2.1 S. 208 f. und E. 2.2.1 S. 209 ff). Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz hat die Steuerverwaltung den Zins für den Zeitraum vom 28. Februar 2013 (Zahlung) bis zum 3. August 2015 (Valutatag der Entscheidungsrechnung) gutgeschrieben. Damit sind die der Steuerpflichtigen zustehenden Ansprüche gedeckt. Auch insofern ist die Rechtssetzung verfassungsrechtlich einwandfrei. Der angefochtene Entscheid hält bis dahin einer Verfassungsprüfung stand. Ob sich aufgrund dessen etwas ändern könnte, dass zunehmend Negativzinsen erhoben werden, ist hier nicht zu entscheiden. Weder macht die Steuerpflichtige geltend, von Negativzinsen betroffen zu sein, noch zählt es zu den Aufgaben des Bundesgerichts, abstrakte Rechtsfragen zu beantworten oder rechtstheoretische Streitigkeiten zu klären, die nicht entscheidrelevant sind (BGE 142 III 557 E. 8.3 S. 561; 142 II 161 E. 3 S. 173). Hingegen ist durchaus gerichtsnotorisch, dass zur Zeit kaum noch (positive) Zinsen bezahlt werden und die Kosten der Kontoführung oft höher zu Buche schlagen als der Zins. Insofern kann der Steuerpflichtigen gefolgt werden. Es ist aber in Erinnerung zu rufen, dass bis vor nicht allzu langer Zeit Zinse bezahlt wurden, welche die abgaberechtlichen Verzugs- und Vergütungszinse überstiegen haben. Eine "punktgenaue" Abrechnung, wie sie sich die Steuerpflichtige allem Anschein nach vorstellt, wird kaum je zu erzielen sein.

E. 2.3.8

Wenn die Steuerpflichtige schliesslich vorzubringen scheint, die Grundstückgewinnsteuer sei nicht an das operative Ergebnis angerechnet worden, so bringt sie diesen Einwand im unzutreffenden Verfahren vor. Der Kanton Bern hat den ausserkantonalen operativen Verlust an den Grundstückgewinn angerechnet. Die Frage, ob die bernische Grundstückgewinnsteuer zuvor am Hauptsteuerdomizil als Aufwand berücksichtigt wurde, stellt sich gegebenenfalls dort, nicht aber am Nebensteuerdomizil (Bern), zumal die Steuerpflichtige auch gar nicht vorbringt, die Verlustanrechnung im Kanton Bern sei zu niedrig ausgefallen.

E. 2.4

Die Beschwerde erweist sich mithin als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

E. 3

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 65 i. V. m. Art. 66 Abs. 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Dem Kanton Bern, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68

Abs. 3 BGG).

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