

BL_GERICHTE 2018-08-24-stger-1 vom 24. August 2018

BL Gerichte, 2018-08-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_2018-08-24-stger-1

FR: BL_GERICHTE 2018-08-24-stger-1 du 24 août 2018

IT: BL_GERICHTE 2018-08-24-stger-1 del 24 agosto 2018

Regeste

Lebenslange Nutzniessung

Erwägungen

E. 1

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zustän- dig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorlie-

Seite 4

genden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist darauf grundsätzlich einzutreten. Nicht auf das Rechtsmittel eingetreten werden kann dagegen insoweit, als die Rüge den An- wendungsbereich von § 183 StG betrifft. Die Taxations- und Erlasskommission hat das ent- sprechende Härtefallgesuch mit Entscheid vom 23. Januar 2018 abgewiesen. Die Rechtsmittel- frist ist ungenutzt verstrichen und der Entscheid ist inzwischen in formelle Rechtskraft erwach- sen (vgl. dazu

RHINOW/KOLLER/KISS/THURNHERR/BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht,

E. 3

Februar 2016 ist ein gültiger Rechtsgrund und das Rechtsgeschäft ist im Grundbuch einge- tragen worden (Tagebucheintrag vom 5. Februar 2016). Das Steuerrecht folgt, wie ausgeführt, den zivilrechtlichen Gegebenheiten (E. 2.2 und 3.2.1).

Die Vertragsparteien haben den Übertragungswert im öffentlich beurkundeten Kauf- und Schenkungsvertrag vom 3. Februar 2016 selber auf Fr. 550'000.-- festgesetzt. Von diesem Wert kann nicht ohne weiteres abgewichen werden; vielmehr ist für die Grundstückgewinnsteuer grundsätzlich auf den öffentlich beurkundeten Verkaufspreis abzustellen (E. 3.2.1). Unterlagen, welche die inhaltliche Unrichtigkeit der öffentlichen Urkunde belegen und damit die Vermutung von Art. 9 ZGB umstossen würden, liegen nicht vor.

Im vorliegenden Fall haben die Erwerber gemäss Ziff. 3.4 des Kauf- und Schenkungsvertrags eine lebenslängliche Nutzniessung am gesamten Übertragungsobjekt zugunsten der Veräusse- rer zu bestellen. Nach Ziffer 3.3 des Vertrags regliert sich der Übernahmewert u.a. durch Über- nahme des Schuldbriefs von Fr. 270'000.-- sowie durch "Anrechnung des Werts der unter Ziffer

E. 3.1

Gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14) erheben die Kantone eine Grundstückgewinnsteuer. Nach § 74 Abs. 1 StG ist bei der Grundstückgewinnsteuer der Veräusserer steuerpflichtig. Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens ergeben, unterliegen der Grundstückgewinnsteuer, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (vgl. Art. 12 Abs. 1 StHG sowie § 75 Abs. 1 StG). Die Rechtsbegriffe "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" führt Art. 12 StHG nicht weiter aus, sodass nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns ein wenn auch beschränkter Spielraum verbleibt (BGE 141 II 207 E. 2.2.1 m.w.H.). Bei gemischten Rechtsgeschäften wird nur dann kein steuerbarer Grundstückgewinn realisiert, wenn durch dieses Geschäft gesamthaft gesehen kein Gewinn erzielt wird (ZWAHLEN/NYFFENEGGER in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, Art. 12 N 33 m.w.H.).

E. 3.2

Als Veräusserungserlös gilt gemäss § 76 Abs. 1 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers.

Seite 6

E. 3.2.1

Die Grundstückgewinnsteuer wird durch die zivilrechtliche Veräusserung begründet, mit welcher das Eigentum an einem Grundstück übertragen wird (vgl. § 72 Abs. 1 StG; vgl. Baselbieter Steuerbuch, Bd. 3, 72 Nr. 1). Das Grundstückgewinnsteuerrecht knüpft also an die zivilrechtlichen Gegebenheiten an (E. 2.2 m.w.H.). Dies gilt auch für die Erlösberechnung: Bei Grundstücken ist grundsätzlich der öffentlich beurkundete Verkaufspreis die Grundlage für die Berechnung des Erlöses (ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a.a.O., Art. 12 N 54). Öffentliche Register und öffentliche Urkunden erbringen gemäss Art. 9 ZGB für die durch sie bezeugten Tatsachen vollen Beweis, solange nicht die Unrichtigkeit ihres Inhalts nachgewiesen ist. Damit liegt eine gesetzliche Vermutung für deren Richtigkeit vor (vgl. WOLF in: Berner Kommentar, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Einleitung, Bd. 1, Art. 1-9 ZGB, 1. Aufl. 2012, Art. 9 N 42). Für den Zeitpunkt der Erlösberechnung ist gemäss Praxis im Kanton Basel-Landschaft auf den Eigentumsübergang abzustellen (WENK, a.a.O., § 76 N 2).

E. 3.2.2

Der Erlös bestimmt sich, sofern ein Veräusserungsvertrag vorhanden ist, nach der vertraglichen Gegenleistung des Grundstückserwerbers (CHRISTEN, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 165). Die sog. "weiteren Leistungen" sind nach konstanter Praxis des Verwaltungsgerichts sämtliche mit der Veräusserung in kausalem Zusammenhang stehenden Leistungen, welche der Erwerber dem Veräusserer oder auf dessen Rechnung einem Dritten zu erbringen hat (WENK, a.a.O., § 77 N 4 m.w.H. VGer BL 3.6.1987, BLVGE 1987, 42). Zu diesen weiteren Leistungen gehören auch Rechte, die dem Veräusserer bei der Veräusserung eingeräumt werden (Christen, a.a.O., S. 166). Die Einräumung einer Nutzniessung ist eine weitere Kaufpreisleistung und deshalb im Umfang des kapitalisierten Barwerts zum Erlös

hinzuzurechnen (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN, a.a.O., § 220 N 40; Urteil des Bundesgerichts [BGer] vom 23. Januar 2002, 2P.253/2001 E. 2; siehe dazu auch BGE 120 II 417 S. 420 E. 4 lit. a). Dies gilt, auch dann, wenn der bisherige Eigentümer wirtschaftlich betrachtet nur das nackte Eigentum entäussert (vgl. dazu auch WENK, a.a.O., § 75 N 5 m.w.H. RICHNER/FREI/KAUFMANN § 219 N 5 m.w.H.).

E. 3.2.3

Diese Art der Besteuerung mag zwar in gewisser Hinsicht dem Realisationsprinzip zu widersprechen, denn der Vermögenswert wird periodisch durch Inanspruchnahme des Nutzungsrechts realisiert; jedoch schützte das Bundesgericht diese Vorgehensweise mit Entscheid vom 24. Juni 1988 betreffend die Hinzurechnung des kapitalisierten Werts eines Wohnrechts. Zur Begründung führte es an, der Wert der Leistung könne im Zeitpunkt des Verkaufs durch keine andere Methode bestimmt werden und eine periodische Besteuerung bei Realisierung sei veranlagungstechnisch nicht möglich (Urteil des Bundesgerichts vom 24. Juni 1988, E. 2 lit. c, in: ASA 59 S. 271 ff., ebenso publiziert in StE 1989 A 21.11 Nr. 25 und StR 1989, 181).

E. 3.2.4

Das Bundesgericht stellt in ständiger Rechtsprechung zur Einkommenssteuer fest, bei der Übereignung einer Liegenschaft unter gleichzeitiger Begründung eines Nutzungsrechts, der sogenannten Vorbehaltsnutznießung, ändere die Liegenschaft nicht unbelastet zum Vollrecht die Hand, sondern die Liegenschaft werde vielmehr sachenrechtlich uno actu bereits mit der dinglichen Last bzw. dem entsprechenden Minderwert übertragen (vgl. BGer 2A.415/1998 vom 9. Februar 2000, in ASA 70 581 ff.; StE 2000 B 26.26 Nr. 3; BGer 2A.73/2004 vom 2. September 2009, E. 3); es lässt dabei aber offen, ob dasselbe auch für die Grundstückgewinnsteuer gelten müsse (vgl. BGer 2C_256/2010 vom 6. September 2010 E. 2.2.2 m.w.H., in:

Seite 7

StR 12/2010, S. 951). Die Lehre fordert z.T., die Rechtsprechung zur Einkommenssteuer müsse auch auf die Grundstückgewinnsteuer Anwendung finden, denn die Auffassung des Bundesgerichts zu Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG stehe im Einklang zur zivilrechtlichen Qualifikation unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. SEILER, Grundstückgewinnsteuerliche Folgen der Schenkung mit Nutznießungsvorbehalt, in ASA 80 2011/12 633 ff., S. 650 m.w.H.; vgl. STADELMANN, Grundstückveräußerung mit gleichzeitiger Begründung eines Nutzungsrechtes, in: Jusletter 25.11.2002, N 12; vgl. LOCHER, Wohnrechte, Nutznießungen und obligatorische Nutzungsrechte, in: ZStP 1/2006 S. 5 und 15). Bei dieser Auffassung wird aber ausser Acht gelassen, dass nach herrschender Lehre und Rechtsprechung im Grundstückgewinnsteuerrecht die Einräumung eines Nutzungsrechts anlässlich eines Kaufs eine weitere Kaufpreisleistung ist (E. 3.2.2). Die Vorbehaltsnutznießung wird rechtlich betrachtet erst eine logische Sekunde nach dem Kauf durch den Erwerber zugunsten des Veräußerers eingeräumt (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN, a.a.O., § 220 N 43). Für den steuerpflichtigen Veräußerer - und nur auf dessen Perspektive kommt es an - ist die Einräumung eines geldwerten Rechts gleichwertig wie eine Barleistung.

E. 3.3

Bezogen auf den vorliegenden Fall ergibt sich damit folgendes:

Eine zivilrechtlich gültige Veräusserung liegt vor, denn der Kauf- und Schenkungsvertrag vom

E. 3.4

hiernach bestellten lebenslänglichen Nutzniessung zu Gunsten der Veräusserer". Der kapitalisierte Wert der Nutzniessung wird im Vertrag mit Fr. 266'400.-- beziffert. Dass die Schuldübernahme eine vertragliche Gegenleistung des Grundstückserwerbers darstellt, ist unbestritten. Gleiches gilt nach dem Ausgeführten auch für die Einräumung der Nutzniessung. Da der Erlös im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung zu berechnen ist, muss wie gezeigt auf den kapitalisierten Wert des Nutzungsrechts abgestellt werden (vgl. dazu E. 3.2.3 m.w.H. Urteil des Bundesgerichts vom 24. Juni 1988). Aus demselben Grund ist der Einwand, es würde zur Vermeidung der Grundstückgewinnsteuer auf die Nutzniessung (nachträglich) verzichtet werden, nicht zielführend. Überdies haben die Rekurrenten die Nutzniessung bereits, der vertraglichen Vereinbarung entsprechend, in Anspruch genommen.

Seite 8

Es ist damit festzuhalten, dass zur Gewinnberechnung von einem Übertragungswert von Fr. 550'000.-- auszugehen ist. Dieser Übertragungswert regliert sich u.a. durch die Schuldübernahme in der Höhe von Fr. 270'000.-- und der Einräumung einer lebenslänglichen Nutzniessung, deren Wert mit Fr. 266'400.-- ebenfalls feststeht. Da die anteilmässige Schenkung (Fr. 13'600.--) nicht hinzuzurechnen ist, beträgt der Erlös somit Fr. 536'400.--.

E. 4

Zur Gewinnberechnung sind vom Veräusserungserlös die Gestehungskosten, d.h. der Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen (vgl. § 75 Abs. 1 StG), abzuziehen.

E. 4.1

Liegt der Erwerb mehr als 20 Jahre zurück, so bestimmt sich der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren, sofern kein höherer Erwerbspreis nachweisbar ist (§ 77 Abs. 3 StG). Als Aufwendungen gelten nach § 78 Abs. 1 lit. a-c StG Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben, Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstückes an Strassen und öffentliche Werke sowie Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Maklerprovision. Der Grundstücksgewinn ermässigt sich zudem gemäss § 78bis Abs. 1 StG bei der Veräusserung von selbstbewohnten Liegenschaften für jedes nach dem 20. Besitzesjahr nachgewiesene Jahr der Selbstnutzung um Fr. 5'000.--, höchstens jedoch um Fr. 50'000.--, sofern der Veräusserer die Liegenschaft während mindestens 20 Jahren zu Eigentum besessen hat.

E. 4.2

Vorliegend waren die Rekurrenten 29 Jahre lang im Besitz des betroffenen Grundstückes. Die Steuerverwaltung hat daher bei der Veranlagung korrekterweise Fr. 45'000.-- (9 x Fr. 5'000.--) zufolge Ermässigung aufgrund langer Besitzdauer vom Veräusserungserlös abgezogen. Aus den eingereichten Unterlagen ergibt sich jedoch weiter, dass die Rekurrenten Veräusserungskosten zu tragen hatten, welche bis anhin noch nicht berücksichtigt wurden. Dies sind einerseits Notariatskosten in der Höhe von Fr. 2'992.70 und andererseits Grundbuchgebühren und weitere Auslagen in der Höhe von Fr. 490.-- und Fr. 200.70. Es

sind folglich zusätzlich Veräusserungskosten in der Höhe von Fr. 3'683.40 zum Abzug zuzu- lassen.

Vom Veräusserungserlös in der Höhe von Fr. 536'400.-- sind demnach Gestehungskosten in der Höhe von Fr. 387'202.-- (Erwerbspreis von vor 20 Jahren) und Fr. 45'000.-- (Ermässigung Besitzdauer) sowie Fr. 3'683.40 (Veräusserungskosten) abzuziehen, sodass der steuerbare Grundstücksgewinn noch Fr. 100'514.60 statt wie veranlagt Fr. 104'198.-- beträgt.

E. 5

Schliesslich ist die Frage zu beantworten, ob die Steuer zufolge Schenkung bzw. Erbvorbezug aufzuschieben ist.

Seite 9

E. 5.1

Die Besteuerung wird u.a. bei Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung (vgl. Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG; § 73 Abs. 1 lit. a StG) aufgeschoben. Unter den Steueraufschub fallen sowohl gemischte Vermächtnisse respektive Erbvorbezüge als auch gemischte Schenkungen, wobei erstere analog der gemischten Schenkung behandelt werden (WENK, a.a.O., § 73 N 10). Im Kanton Basel-Landschaft wird gemäss konstanter Praxis die gemischte Schenkung in einen Schenkungs- und einen Kaufteil aufgespalten und jeder Teil für sich separat besteuert. Ist die vom Beschenkten erbrachte Gegenleistung grösser als die indexierten Gestehungskosten des Schenkers, entsteht ein steuerpflichtiger Grundstücksgewinn (vgl. Christen, a.a.O., S. 125 f.). Beim Kaufanteil gilt die effektive Gegenleistung als Veräusserungserlös (WENK, a.a.O., § 73 N 14).

E. 5.2

Da Schenkungen und Erbvorbezüge analog behandelt werden, kann vorliegend offen gelassen werden, ob es sich bei der mit Kauf- und Schenkungsvertrag als "Schenkungen" bezeichneten Leistung im Umfang von Fr. 13'600.-- um eine Schenkung i.e.S. oder, aufgrund des gleichzeitigen geschlossenen Erbverzichtsvertrags, um einen Erbvorbezug handelt. Der Veräusserungsvertrag ist ein gemischtes Rechtsgeschäft und wird folglich in einen Kauf- und Schenkungsanteil aufgespalten und separat besteuert. Vom vertraglich festgesetzten Übertragungswert von Fr. 550'000.-- werden Fr. 13'600.-- zufolge Schenkung abgezogen, was einen Kaufanteil von Fr. 536'400.-- ergibt. Die kapitalisierte Nutzniessung muss zum Veräusserungserlös hinzugerechnet werden bzw. ist als effektive Gegenleistung ein Bestandteil des Erlöses und gehört damit (wie die Schuldübernahme) zum Kaufteil des Rechtsgeschäfts. In diesem Umfang kann die Besteuerung folglich nicht aufgeschoben werden.

E. 6

Der Rekurs erweist sich aufgrund dieser Erwägungen zumindest teilweise, wenn auch in geringem Umfang, als begründet, weshalb er teilweise gutgeheissen wird, soweit darauf eingetreten werden kann.

Da die Rekurrenten vor Steuergericht ganz überwiegend unterlagen und lediglich im Umfang von ca. 3,5 % obsiegten, rechtfertigt es sich, ihnen gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und

Verwaltungsprozess- ordnung (VPO) die gesamten Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'500.-- aufzuerlegen.

Seite 10

Demgemäss w i r d e r k a n n t :

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