

GR_GERICHTE PVG 2017 14 vom 31. Juli 2018

GR Gerichte, 2018-07-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_PVG_2017_14

FR: GR_GERICHTE PVG 2017 14 du 31 juillet 2018

IT: GR_GERICHTE PVG 2017 14 del 31 luglio 2018

Erwägungen

E. 4

a) Der Bundesgesetzgeber hat sich im Bereich der Grund- stückgewinnsteuer mit der Harmonisierung nur als Rahmengesetz- geber betätigt, was schon aus dem Umfang der gesetzlich vorge- sehenen Tatbestände im Steuerharmonisierungsgesetz ersichtlich wird. Art. 12 Abs. 1 StHG äussert sich denn auch nur grundsätzlich zur Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 25. Mai 1983 zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Ge- meinden sowie über die direkte Bundessteuer [BB1 1983 III S. 1 ff] S. 100). Bei der Umsetzung dieser Bundesnormen in die kantonalen Steuergesetze (vgl. Art. 72 StHG) wurde den kantonalen Gesetz- gebern grundsätzlich somit ein grosser Spielraum zugestanden, in welchem sie ihre originäre Zuständigkeit zum Erlass von Steu- ernormen ausspielen dürfen (vgl. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, in: ZWEIFEL/ BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bun- desgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kan- tone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 12 Rz. 2; RICH- NER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Züricher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, Vorbemerkungen zu §§ 216–226a Rz. 1). 14

7/14 Steuern PVG 2017 147 b) Das Bundesgericht hat in seiner neueren Praxis diesen Freiraum der kantonalen Gesetzgebung gestützt auf Art. 129 BV und Art. 1 Abs. 3 Satz 2 StHG (BGE 130 II 202 E.5.3 in fine) in freier Kognition auf die horizontale und vertikale Harmonisierungsfunkti- on des Steuerharmonisierungsgesetzes hin überprüft und dadurch eine höchstrichterliche materielle Harmonisierung eingeleitet (vgl. BGE 141 II 207 E.1.2, publiziert in StE 2015 B 42.38 Nr. 39, StR 70/2015 S. 524; Urteil des Bundesgerichtes 2C_198/2016 vom 20. Juli 2016 E.3.2 f.; BGE 130 II 202 E.1 ff.). Damit haben die kantonalen Gesetz- gebungskompetenzen im Rahmen der direkten Steuern nicht unwe- sentliche Einschränkungen respektive Leitlinien erhalten (ZWAHLEN/ NYFFENEGGER, a.a.O., Art. 12 Rz. 2a). In BGE 141 II 207 (E.2.2.1) hat das Bundesgericht festgehalten, dass sich ein Grundstückgewinn im Sinne von Art. 12 StHG ergebe, soweit der bei Veräusserung eines Grundstücks erzielte Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Er- satzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteige. Die Rechtsbegriffe Erlös, Anlagekosten und Ersatzwert führe Art. 12 StHG nicht nä- her aus. Insofern überlasse der Bund den Kantonen bei der Um- schreibung des steuerbaren Gewinns einen, wenn auch beschränk- ten, Spielraum (vgl. auch Urteil des Bundesgerichtes 2C_198/2016 vom 20. Juli 2016 E.3.2). Im Urteil 2C_156/2015 vom 5. April 2016 (E.2.2.1) hat das Bundesgericht sodann ergänzend ausgeführt, dass die kantonale Regelungszuständigkeit ihre Grenzen hauptsächlich am Normsinn (Besteuerung realisierter Grundstückgewinne) und am Normgefüge (Verhältnis von Einkommens-/Gewinnsteuer und Grundstückgewinnsteuer) finde. In einem kürzlich gefällten, zur amtlichen Publikation vorgesehenen Entscheid betreffend Vorfäl-

ligkeitsentschädigung hat das Bundesgericht in diesen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns den Kantonen überlassenen beschränkten Spielraum eingegriffen und entschieden, dass die der Bank zu zahlende Vorfälligkeitsentschädigung im Zusammenhang mit dem Verkauf eines Grundstücks – sofern die Auflösung der Hypothek in einem untrennbaren Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft erfolge – bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten zu berücksichtigen sei und den Kantonen diesbezüglich kein Ermessensspielraum zukomme (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2C_1148/2015 vom 3. April 2017). Das Bundesgericht führte in dieser Entscheidung aus, dass der den Kantonen bei der Umschreibung des Steuerobjekts und dessen Bemessung zustehende Freiraum beschränkt sei. Insbesondere könne die Auslegung der Rechtsbegriffe Erlös, Anlagekosten und Ersatzwert im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 StHG nicht harmonisierungsautonom erfolgen. So-

7/14 Steuern PVG 2017 148 weit bundessteuergesetzliche und harmonisierungsrechtliche Regelung dem Sinn nach übereinstimmen, sei aus Gründen der vertikalen Steuerharmonisierung eine identische Auslegung geboten (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2C_1148/2015 vom 3. April 2017 E.4.1 mit weiteren Hinweisen). Auch wenn es in der oben erwähnten Entscheidung um den Begriff der Anlagekosten und nicht – wie vorliegend – um jenen des Erlöses ging, lässt sich daraus doch eine Tendenz des Bundesgerichtes ablesen, vermehrt in den ursprünglichen legislatorischen Freiraum der Kantone einzugreifen (kritisch dazu: ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a.a.O., Art. 12 Rz. 2a). c) Im neuen Basler Kommentar zum Steuerharmonisierungsgesetz wird im Zusammenhang mit Art. 12 StHG – allerdings noch vor Publikation des vorstehend erwähnten Urteils des Bundesgerichtes 2C_1148/2015 vom 3. April 2017 – hervorgehoben, dass sich im Bereich der Grundstückgewinnsteuer aus dem Steuerharmonisierungsgesetz keine Harmonisierung des Steuerobjekts ableiten lasse. Die Hoheit der Kantone werde durch das Steuerharmonisierungsgesetz weitestgehend nicht berührt. Grenzen dieser legislatorischen Freiheiten seien nur selten aus dem Steuerharmonisierungsgesetz abzuleiten. Sie fänden sich in den allgemeinen, aus Art. 8, 127 und 129 BV abgeleiteten Grundsätzen der Besteuerung, welche das Bundesgericht zunehmend auch im Bereich des Grundstückgewinnsteuerrechts einfließen lasse (ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a.a.O., Art. 12 Rz. 44). d) Nach dem vorstehend Gesagten sowie unter Berücksichtigung der jüngsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist davon auszugehen, dass den Kantonen bei der Definition des Erlöses im Sinne von Art. 12 StHG nach wie vor ein gewisser, wenn auch beschränkter legislatorischer Ermessensspielraum zusteht. Folglich erweisen sich aber sowohl die von der Beschwerdeführerin in deren Rechtsschriften zitierten Quellen zur Praxis anderer Kantone als auch die teilweise kritischen Ansichten in der Lehre als unwesentlich (vgl. zur Praxis anderer Kantone die Zusammenstellung bei SEILER, Grundstückgewinnsteuerliche Folgen der Schenkung mit Nutzungsvorbehalt, in: ASA 80 Nr. 10. S. 633 ff., S. 644 ff. Ziff. 3.1). Wenn den Kantonen hinsichtlich der Definition des Erlöses nämlich ein – wenn auch beschränkter – legislatorischer Ermessensspielraum zukommt, spielt es eben keine Rolle, wie die Praxis in anderen Kantonen aussieht. Dieses Ergebnis wird durch Art. 1 Abs. 3 Satz 1 StHG bekräftigt, wonach für die Ausgestaltung der Kantons- und Gemeindesteuern – wozu die Grundstückgewinnsteuer fraglos zählt – das kantonale Recht gilt, soweit das Steuerharmo-

7/14 Steuern PVG 2017 149 nisierungsgesetz keine Regelung enthält. Dass Art. 1 Abs. 3 Satz 2 StHG lediglich die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge

als Sache der Kantone bezeichnet, ändert daran nichts, wird doch die Tarifhoheit etc. der Kantone in Art. 1 Abs. 3 Satz 2 StHG als «insbesondere» herausgestrichen.

E. 5

a) Im Kanton Graubünden ist der Veräußerungsgewinn im Sinne von Art. 46 Abs. 1 StG steuerbar, d.h. der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Während für die Berechnung der Anlagekosten die letzte steuerbegründende Veräußerung massgebend ist (Art. 46 Abs. 2 StG), gelten als Erlös alle Leistungen des Erwerbers (Art. 47 Abs. 1 StG). Praxisgemäss fallen unter den Begriff des Erlöses neben dem Veräußerungspreis auch alle weiteren Leistungen des Erwerbers, welche mit der Handänderung in kausalem Zusammenhang stehen. Demzufolge wird im Kanton Graubünden auch die unentgeltliche Vorbehaltsnutzung sowohl in der Lehre (vgl. VON RECHENBERG/VON RECHENBERG, Handkommentar – Bündner Grundstückgewinnsteuern, Chur 1999, Art. 47 StG N. 1; RIEDI, Die bündnerische Grundstückgewinnsteuer, Diss., Zürich 1988, S. 101; VON RECHENBERG, Bündner Steuerkommentar, Chur 1967, N. 77.1) als auch in der Praxis (vgl. Urteile des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden [VGU] A 15 40 vom 17. November 2015 E.2b, A 02 82 vom 12. Dezember 2002 E.1; PVG 1994 Nr. 53, 1972 Nr. 77) seit jeder als Bestandteil des Erlöses qualifiziert, über welchen die Grundstückgewinnsteuer grundsätzlich abzurechnen ist. An dieser kantonalen Praxis haben weder das Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes per 1. Januar 1993 (unter Berücksichtigung der achtjährigen Anpassungsfrist der kantonalen Gesetzgebung von Art. 72 Abs. 1 und 2 StHG) noch die vorstehend erwähnten Bundesgerichtsentscheide etwas geändert. Einerseits äussert sich das Steuerharmonisierungsgesetz – wie gesehen – nämlich nur grundsätzlich zur Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns, ohne den Rechtsbegriff des Erlöses näher auszuführen. Vielmehr hat der Bundesgesetzgeber die prägenden Elemente des Tatbestands von Art. 12 StHG lediglich als unbestimmte Rechtsbegriffe ausgestaltet. Folglich steht aber das übergeordnete Recht der in Graubünden gelebten Praxis nicht entgegen. Andererseits hat das Bundesgericht selbst in der Entscheid 2C_1148/2015 vom 3. April 2017, mit welchem es in den bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns grundsätzlich den Kantonen überlassenen beschränkten Spielraum eingegriffen hat, noch festgehalten, dass den Kantonen bei der Umschreibung des Steuerobjekts und dessen Bemessung

7/14 Steuern PVG 2017 150 ein – wenn auch beschränkter – Freiraum zustehe (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2C_1148/2015 vom 3. April 2017 E.4.1). Folglich hat der Verkäufer ein anlässlich der Veräußerung zusätzlich vereinbartes unentgeltliches Wohnrecht bei der Grundstückgewinnsteuer – zumindest im Kanton Graubünden – auch künftig als Entgelt zu versteuern. Konsequenterweise kann sich der Erwerber bei einem späteren Verkauf der Liegenschaft die unentgeltliche Vorbehaltsnutzung aber auch als zusätzlichen Anlagewert anrechnen lassen (vgl. Art. 48 Abs. 1 StG). Nur am Rande sei an dieser Stelle noch erwähnt, dass die in Graubünden gelebte Praxis, wonach bei der Grundstückgewinnbesteuerung der kapitalisierte Wert des Wohnrechts als Bestandteil des Veräußerungserlöses qualifiziert wird, auch in fast allen anderen Kantonen befolgt wird (vgl. zur Praxis anderer Kantone die Zusammenstellung bei SEILER, a.a.O., S. 633 ff., S. 644 ff. Ziff. 3.1). Überdies hat auch das Bundesgericht im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnbesteuerung – wenn auch in älteren Entscheiden – festgestellt, dass die unentgeltliche Vorbehaltsnutzung als weitere Kaufpreisleistung zu qualifizieren sei (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2P.253/2001 vom 23. Januar 2002 E.2 sowie StE 1989 A 21.11 Nr. 25 E.2). Und

schliesslich qualifiziert –soweit ersichtlich – auch der überwiegende Teil der Lehre die unentgeltliche Vorbehaltssnutzung nach wie vor als Bestandteil des Erlöses, über welchen die Grundstückgewinnsteuer abzurechnen ist (vgl. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, a.a.O., Art. 12 Rz. 46 und 48; MEIER-MAZZUCATO, Steuern Schweiz, Bern 2015, S. 785; ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl., Muri bei Bern 2014, S. 355 Rz. 108; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., § 220 Rz. 40 ff.; REICH, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2012; § 25 Rz. 55; LEUCH/KÄSTLI/LANGENEGGER, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Muri-Bern 2011, S. 171 f.; LANGENEGGER, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer, Muri/Bern 2002, S. 124 ff.; anderer Meinung: KLÖTI-WEBER/SIEGRIST/WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri-Bern 2015, § 102 Rz. 9; GIGER, Steuerrechtliche Aspekte – Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern, in: Erbverempfang und Schenkung – Zivil- und steuerrechtliche Aspekte sowie Folgen für Ergänzungsleistungen, Alters- und Pflegeheimkosten, Bern 2016, S. 79 ff., S. 95 f.; SEILER, a.a.O., S. 649 f.). b) Vorliegend hat die Beschwerdeführerin – wie einleitend dargelegt – ihrer Tochter am 31. Juli 2015 die Parzelle 2000 mit dem Wohnhaus «B.» in der Gemeinde X. verkauft. Gleichzeitig wurde im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag ein le-

7/14 Steuern PVG 2017 151 benslängliches, unentgeltliches Wohnrecht zugunsten von A._____ eingeräumt. Der öffentlich beurkundete Kaufpreis von gesamthaft Fr. 645'000.– wurde durch Übernahme der Hypothekarschuld im Umfang von Fr. 454'000.–, der Zahlung von Fr. 105'600.– und der Verrechnung mit dem Kapitalwert des Wohnrechts von Fr. 85'400.– beglichen. Unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen sowie der grundstückgewinnsteuerrechtlichen Praxis im Kanton Graubünden, wonach die unentgeltliche Vorbehaltssnutzung als Bestandteil des Erlöses qualifiziert wird, hat die Beschwerdegegnerin den Barwert des Wohnrechts in der Höhe von Fr. 85'400.– – wie von der Beschwerdeführerin in deren Steuererklärung für Grundstückgewinne vom 8. März 2016 im Übrigen auch so deklariert – zu Recht als Teil des Veräusserungserlöses angerechnet. Dieses Ergebnis erscheint auch vor dem Hintergrund, dass bei Kaufgeschäften für die Ermittlung des erzielten Erlöses grundsätzlich vom öffentlich beurkundeten Kaufpreis ausgegangen wird (vgl. REICH, a.a.O., § 25 Rz. 55), als rechens. A 16 53 Urteil vom 22. Juni 2017 Die an das Bundesgericht erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist noch hängig (2C_719/2017).

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