

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 719/2017

Urteil vom 26. April 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
nebenamtlicher Bundesrichter Benz,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte

A. _____,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch
Rechtsanwalt Dr. Marco Möhr,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Graubünden.

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden, 4. Kammer,
vom 2. Juni 2017 (A 16 53).

Sachverhalt:

A.

A. _____ verkaufte am 31. Juli 2005 ihr Wohnhaus in der Gemeinde U. _____ an ihre Tochter unter Einräumung eines lebenslänglichen, unentgeltlichen Wohnrechts. Gemäss dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag wurde der Kaufpreis von Fr. 645'000.-- beglichen durch Übernahme der Hypothekarschuld im Umfang von Fr. 454'000.--, der Zahlung von Fr. 105'600.-- und der Verrechnung im Umfang von Fr. 85'400.-- mit dem Kapitalwert des Wohnrechts.

B.

Mit Einsprache vom 30. Juni 2016 gegen die Veranlagungsverfügung über die kantonale und die kommunale Grundstückgewinnsteuer vom 1. Juni 2016, der ein Erlös von Fr. 645'000.-- zugrunde lag, machte A. _____ geltend, dass das Wohnrecht kein Entgelt darstelle, weshalb der Veräusserungserlös bloss Fr. 559'600.-- betrage. Die Kantonale Steuerverwaltung Graubünden wies die Einsprache am 10. Oktober 2016 ab. Das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden wies die Beschwerde hiergegen mit Urteil vom 22. Juni 2017 ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 28. August 2017 beantragt A. _____ die Aufhebung des Urteils vom 22. Juni 2017 und Rückweisung an die Vorinstanz. Die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden und das Verwaltungsgericht schliessen in ihren Vernehmlassungen auf Abweisung der Beschwerde. Das Bundesgericht hat am 26. April 2019 eine öffentliche Beratung durchgeführt.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige gemäss Art. 73 Abs. 2 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) und Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde legitimiert. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1 S. 465; 134 II 207 E. 2 S. 210). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine gesteigerte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 143 II 283 E. 1.2.2 S. 286; 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 138 I 274 E. 1.6 S. 280).

1.3. Die Beschwerdeführerin beantragt, einen zweiten Schriftenwechsel durchzuführen. Nachdem die Steuerverwaltung sich darauf beschränkt hat, einen Antrag (auf Abweisung der Beschwerde) zu stellen, ohne sich zur Sache inhaltlich zu äussern, besteht kein Anlass für weitere Instruktionsmassnahmen.

2.

2.1. Vorliegend ist streitig, ob der grundstückgewinnsteuerliche Erlös aus der Veräusserung des Wohnhauses das mit Fr. 85'400.-- kapitalisierte Wohnrecht als weitere Leistung des Käufers einschliesst. Die Vorinstanz hat diese Frage bejaht, worin die Beschwerdeführerin einen Verstoss gegen Art. 12 Abs. 1 StHG erblickt.

2.2. Nach Art. 12 Abs. 1 StHG haben die Kantone Gewinne, die sich unter anderem aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens ergeben, mit einer Grundstückgewinnsteuer zu erfassen, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Die Anlagekosten setzen sich zusammen aus dem Erwerbspreis oder einem Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen.

2.3. Diese Rechtsbegriffe sind im Steuerharmonisierungsgesetz nicht näher definiert. Insofern belässt der Bund den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen gewissen Spielraum (BGE 143 II 382 E. 3.2; 141 II 207 E. 2.2.1 S. 209 f.; 131 II 722 E. 2.1 S. 723 f.; vgl. auch BASTIEN VERREY, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, 2011, S. 6 ff.; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3. Aufl. 2017, N. 2 zu Art. 12 StHG). Die Kantone können etwa die Berücksichtigung von Aufwendungen als Anlagekosten davon abhängig machen, dass sie tatsächlich bezahlt wurden (sog. Prinzip der effektiven Kostenanrechnung im Kanton Zürich: Urteile 2C 357/2017 vom 22. Februar 2018 E. 3.4, in: StE 2018 B 44.13.1 Nr. 8, StR 73/2018 S. 612; 2C 817/2014 vom 25. August 2015 E. 2.2.3). Ebenso steht es den Kantonen frei, Mäklerprovisionen und gewisse andere, mit dem Erwerbs- oder Veräusserungsvorgang verbundene Auslagen ganz, teilweise oder gar nicht als Aufwendungen zu anerkennen (Urteile 2C 1026/2012 vom 1. April 2013 E 4.3 in: StE 2013 B 44.13.5 Nr. 12; 2C 119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.1 in: StE 2009 B 44.13.5 Nr. 9, StR 64/2009 S. 655; siehe auch BGE 143 II 382 E. 3.2 und 3.3 S. 387 f.).

2.4. Die Gestaltungsfreiheit der Kantone in Bezug auf die in Art. 12 Abs. 1 StHG verwendeten Begriffe findet ihre Grenze, wo ihr andere Bestimmungen des Harmonisierungs- und sonstigen Bundesrechts oder die Systematik des Steuerharmonisierungsgesetzes entgegen stehen. Das harmonisierte Steuerrecht wie auch das Recht der direkten Bundessteuer sehen für Einkommen und Kapitalgewinne im Privatvermögen unterschiedliche Steuerfolgen vor. Als Kapitalgewinne gelten nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung Nettovermögenszugänge, welche als "natürliche und typische (adäquate)" Folge eines Vermögensabgangs erscheinen, mithin also aus der Veräusserung eines dinglichen oder obligatorischen Rechts resultieren (sog. Substanzverzehrskriterium; BGE 143 II 402 E. 5.3 S. 405; 141 II 326 E. 7 S. 335; 139 II 363 E. 2.4 S. 368 mit Hinweis auf RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 157 zu Art. 16 DBG). Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Grundstücken im Privatvermögen sind von der

Einkommenssteuer ausgenommen, unterliegen auf kantonaler Ebene indes einer Grundstückgewinnsteuer (Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 12 Abs. 1 StHG und Art. 16 Abs. 3 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11]). Wo die Anwendungsbereiche von Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer ineinander greifen, ist ihre Abgrenzung harmonisierungsrechtlich vorgegeben (BGE 131 II 722 E. 2.2 S. 724). Beispielsweise müssen die Kantone Aufwendungen jedenfalls dann von Harmonisierungsrechts wegen als Anlagekosten im Sinne von Art. 12 Abs. 1 StHG gewinnmindernd berücksichtigen, wenn sie nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können, weil sie wertvermehrend und mit der Veräusserung des Grundstücks untrennbar verbunden sind (BGE 143 II 396 E. 2.4 S. 400 f.; 143 II 382 E. 4.4 S. 392). Umgekehrt schliesst das Harmonisierungsrecht auch die doppelten Nicht-Belastungen aus, die sich ergäben, wenn grundstücksbezogene Vermögenszugänge für Zwecke der Einkommenssteuern als Kapitalgewinne und für Zwecke der Grundstückgewinnsteuer als Einkommen qualifiziert würden. Analoges gilt für werterhaltende Aufwendungen im Sinne von Art. 9 Abs. 3 StHG und Art. 32 Abs. 2 DBG, weswegen solche Auslagen im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer nicht auch noch als Anlagekosten gewinnmindernd geltend gemacht werden können (BGE 143 II 396 E. 2.4 S. 401; Urteile 2C 540/2017 vom 10. September 2018 E. 2.2.1; 2C 558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.3.1 in: StE 2018 B 25.6 Nr. 73; 2C 674/2014, 2C 675/2014 vom 11. Februar 2015 E. 3.3 in: StR 70/2015 S. 607).

2.5. Es ist daher im Folgenden zu prüfen, ob sich der Kanton Graubünden innerhalb seines Gestaltungsspielraums bewegt, wenn er den Barwert des Wohnrechts zu einer weiteren Leistung der Erwerberin und damit zum Bestandteil des Erlöses der Veräussererin erklärt.

2.5.1. Aus dem Wortlaut des Begriffs "Erlös" alleine ergibt sich nicht, ob der Barwert eines Wohnrechts hierunter fällt oder nicht. Auch eine Auslegung des Begriffs nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten führt nicht zu einem eindeutigen Bild: Im Bereich der Einkommenssteuer hat das Bundesgericht zwar erkannt, dass der Vorbehalt eines Wohnrechts oder einer Nutzniessung der Eigentumsübertragung vorgeht, d. h. das Eigentum bereits belastet die Hand wechselt ("deductio servitutis"; Urteile 2C 892/2014, 2C 893/2014 vom 7. Mai 2015 E. 3.2 in: RDAF 2015 II S. 279, StR 70/2015 S. 695; 2C 256/2010 vom 6. September 2010 E. 2.2 in: StR 65/2010 S. 951, StE 2011 B 25.3 Nr. 37; 2C 542/2010, 2C 543/2010 vom 24. November 2010 E. 2.1 in: StE 2011 B 27.2 Nr. 34, ZBGR 93/2012 S. 290; 2A.415/1998 vom 9. Februar 2000 E. 3.c/aa in: ASA 70 S. 581, StE 2000 B 26.26 Nr. 3). Es hat sich dafür auf die sachen- und vertragsrechtliche Lehre gestützt und damit im Kern eine zivilrechtliche Betrachtungsweise angewendet (vgl. Urteil 2A.415/1998 vom 9. Februar 2000 E. 3.c/bb in: ASA 70 S. 581, StE 2000 B 26.26 Nr. 3 mit Hinweis auf PETER LIVER, Zürcher Kommentar, N. 9 ff. zu Art. 732 ZGB; gl.M. FRANÇOIS BIANCHI, Rapport et réduction d'une donation avec réserve d'un usufruit ou d'un droit d'habitation, Not@lex 2011 S. 90; P AUL EITEL, Erbrechtliche Tragweite einer Liegenschaftsabtretung mit Nutzniessungsvorbehalt, recht 14/1996 S. 39 ff.; FELIX HORAT, Grundstückschenkungen mit Nutzniessungs- oder Wohnrechtsvorbehalt, 2018, S. 175 ff.; PAUL PIOTET, Notes sur ATF 120 II 417 ss, JdT 1996 I S. 274; ALEXANDRA RUMO-JUNGO, Nutzniessung in der Erbteilung, successio 2011 S. 16). Diese Sichtweise wurde von der steuerrechtlichen Lehre jedenfalls für die Einkommenssteuern begrüsst (PETER LOCHER, Einkommenssteuerliche Behandlung von Wohnrechten, Nutzniessungen und obligatorische Nutzungsrechte im privaten Bereich, ZStP 2006 S. 5; NICOLAS MERLINO, in: Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 105 zu Art. 21 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 82 f. zu Art. 21 DBG; MADELEINE SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2002, Direkte Bundessteuer, ASA 73 S. 11; THOMAS STADELMANN, Grundstückveräusserung mit gleichzeitiger Begründung eines Nutzungsrechtes, Jusletter vom 25. November 2002, Rz. 3; ZWAHLEN/LISSI, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 21f zu Art. 21 DBG). In erbrechtlichen Angelegenheiten hat das Bundesgericht hingegen in ständiger Rechtsprechung erkannt, dass die Bestellung einer Nutzniessung oder eines Wohnrechts als Gegenleistung des empfangenden Erben zu betrachten ist (BGE 145 III 1 E. 4.2 S. 5; 120 II 417 E. 4.a S. 421; 116 II 667 E. 3.b/cc S. 675; 54 II 93 S. 97). Auch diese Sichtweise hat in der Literatur ihre Befürworter (PAUL-HENRI STEINAUER, Le droit des successions, 2. Aufl. 2015, N. 180a S. 128; FRIEDRICH GERHARD MOSER, Die erbrechtliche Ausgleichung gemischter Schenkungen, 2. Aufl. 1973, S. 2 f.; tendenziell auch MICHEL MOOSER, Le droit d'habitation, 1997, S. 78 f.).

2.5.2. Auch wirtschaftliche oder steuersystematische Überlegungen vermögen im vorliegenden Fall den Gestaltungsspielraum des Kantons Graubünden nicht einzuschränken. Die Beschwerdeführerin

beruft sich namentlich auf den Charakter der Grundstückgewinnsteuer als Spezialeinkommenssteuer. Dieser Charakter alleine verbietet es den Kantonen allerdings noch nicht, für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer anders anzuknüpfen als bei der Einkommenssteuer. Darin läge nur dann ein verfassungsrechtlich und steuersystematisch fragwürdiger Methodendualismus, wenn für die unterschiedlichen Betrachtungsweisen bei der Einkommenssteuer und der Grundstückgewinnsteuer bloss fiskalische Gründe bestünden oder sie zu ungleicher oder nicht der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechender Besteuerung führen würde (vgl. hierzu BGE 136 I 65 E. 5.5 S. 77 f.; 103 Ia 115 E. 4.c S. 120; 103 Ia 20 E. 4 S. 20 f.). Das könnte etwa der Fall sein, wenn der Kanton Graubünden denselben Vermögenszugang bei derselben Person nicht nur mit der Spezialeinkommenssteuer, sondern zusätzlich auch noch mit der allgemeinen Einkommenssteuer belasten würde. Die Beschwerdeführerin macht jedoch nicht geltend, dass ihr dies widerfahren ist.

2.6. Nach dem Gesagten ergibt sich, dass das Harmonisierungsrecht den Kanton Graubünden nicht daran hindert, den Barwert eines Wohnrechts als Bestandteil des Erlöses zu besteuern. Damit erweist sich das Urteil der Vorinstanz als bundesrechtskonform.

3.
Die Beschwerde ist unbegründet und abzuweisen. Die Kosten sind der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Dem Kanton Graubünden steht keine Parteientschädigung zu (Art. 66 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 26. April 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Seiler