

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 70/2017

Urteil vom 28. September 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd, Donzallaz, Stadelmann, Haag,  
Gerichtsschreiber Zähndler.

Verfahrensbeteiligte

A. \_\_\_\_\_, Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Adrian Muster,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, 3018 Bern.

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer 2010; Steueraufschub,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung, vom 21. Dezember 2016 (100.2015.118U).

Sachverhalt:

A.

A. \_\_\_\_\_ verkaufte am 1. April 2008 ihre bis anhin selbst bewohnte Liegenschaft in der Gemeinde G. \_\_\_\_\_/BE. Die Besteuerung des dabei angefallenen Rohgewinns in Höhe von Fr. 5'733'539.-- wurde aufgrund des Erwerbs einer ebenfalls selbstbewohnten Ersatzliegenschaft im Kanton Genf aufgeschoben.

Am 16. Juni 2010 veräusserte A. \_\_\_\_\_ dann auch die Ersatzliegenschaft im Kanton Genf, womit die Ersatzbeschaffungskette abbrach, weil die Verkäuferin mit dem Verkaufserlös kein Drittobjekt erwarb.

B.

Mit Verfügung vom 1. Februar 2012 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern A. \_\_\_\_\_ für das Jahr 2010 mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 4'816'100.--, woraus eine Steuerforderung in Höhe von Fr. 1'906'682.70 resultierte.

Die von A. \_\_\_\_\_ hiergegen eingelegten kantonalen Rechtsmittel wurden von der Steuerverwaltung des Kantons Bern (Einspracheentscheid vom 20. Juni 2012), von der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Rekursentscheid vom 17. März 2015) sowie vom Verwaltungsgericht des Kantons Bern (Urteil vom 21. Dezember 2016) abgewiesen, soweit darauf eingetreten wurde.

C.

Mit Eingabe vom 20. Januar 2017 führt A. \_\_\_\_\_ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht. Sie beantragt im Wesentlichen, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21. Dezember 2016 und die Besteuerung des 2010 erzielten Grundstücksgewinns durch den Kanton Bern seien aufzuheben.

Während die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) auf das Stellen eines Antrags verzichtet, schliessen die Steuerverwaltung und das Verwaltungsgericht des Kantons Bern auf Abweisung der Beschwerde.

Mit Eingabe vom 26. April 2017 nimmt die Beschwerdeführerin zum Vernehmlassungsergebnis Stellung.

Erwägungen:

## 1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) enthält in Art. 12 Vorschriften zur Grundstückgewinnsteuer, so dass die Beschwerde auch unter dem Blickwinkel von Art. 73 StHG zulässig ist. Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 42 und Art. 100 BGG).

1.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen grundsätzlich mit freier Kognition. In den Bereichen, in welchen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts indessen im Wesentlichen auf Willkür, und es gelten die erhöhten Rügeanforderungen des Art. 106 Abs. 2 BGG (BGE 134 II 207 E. 2 S. 209 f.; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.).

## 2.

Nach Art. 12 Abs. 1 StHG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG sieht bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) einen Aufschub der Besteuerung vor, soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

Gemäss Art. 126 Abs. 1 lit. d des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 (StG/BE) sind natürliche und juristische Personen steuerpflichtig, die ein ausserkantonales Ersatzobjekt veräussern, das beim Erwerb zu einem Steueraufschub im Kanton Bern wegen Ersatzbeschaffung geführt hat. Gemäss Art. 136 Abs. 3 StG/BE beschränkt sich die Besteuerung auf die im Kanton Bern aufgeschobenen Rohgewinne, wenn ein ausserkantonales Ersatzgrundstück, dessen Erwerb zu einem Steueraufschub geführt hat, ohne erneute Ersatzbeschaffung veräussert wird.

## 3.

Im Streit liegt die Frage, ob der Kanton Bern als Wegzugskanton trotz des damaligen Steueraufschubs zur Besteuerung des auf seinem Gebiet erzielten Grundstückgewinns zuständig bleibt (sog. Zerlegungsmethode), oder ob der gesamte durch den Verkauf des Ersatzobjekts erzielte Grundstückgewinn im Kanton Genf als Zuzugskanton steuerbar ist (Einheitsmethode).

3.1. Die Vorinstanz führt diesbezüglich aus, das Bundesgericht habe sich im Urteil 2C 337/2012 vom 19. Dezember 2012, publ. in: StE 2013 B 42.38 Nr. 36, wohl grundsätzlich für die Einheitsmethode ausgesprochen, womit die Besteuerung des latenten Steuersubstrats auch in den Fällen eines Aufschubs gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG insgesamt und ausschliesslich dem Zuzugskanton beziehungsweise - bei einer Kette von mehreren aufeinander folgenden Ersatzbeschaffungen - dem letzten Zuzugskanton zukomme. Indessen habe das Bundesgericht offengelassen, wie "reinvestitionsnahe Handänderungen" zu behandeln seien, d.h. wie es sich verhält, wenn das mit dem Erlös des Liegenschaftsverkaufs erworbene Ersatzobjekt innert kurzer Zeit wieder veräussert wird. Diesbezüglich habe die Schweizerische Steuerkonferenz SSK empfohlen, auf eine zeitliche Grenze von fünf Jahren für den Übergang von der Zerlegungs- zur Einheitsmethode abzustellen. Auch eine Initiative von alt Nationalrat Hegetschweiler habe einen entsprechenden Vorschlag als Kompromisslösung vorgesehen. Entsprechend sei bei einer Weiterveräusserung des (ersten) ausserkantonalen Ersatzobjekts innert fünf Jahren seit dessen Anschaffung die Zerlegungsmethode und später die Einheitsmethode

anzuwenden. Das Bundesgericht habe in diesem Zusammenhang in seinem Urteil 2C 337/2012 vom 19. Dezember 2012 immerhin ausgeführt, dass im Steuerrecht verbreitet eine Fünfjahresfrist als Sperrfrist vorgesehen werde. Aus diesen Gründen gelange das Verwaltungsgericht zum Schluss,

dass der Kanton Bern Rohgewinne, deren Besteuerung wegen der Ersatzbeschaffung eines selbstgenutzten Eigenheims aufgeschoben wurde, nur (aber immerhin) dann nachbesteuern dürfe, wenn ein ausserkantonales Ersatzobjekt innerhalb von fünf Jahren seit dessen Anschaffung weiterveräussert werde. Eine solche Konstellation liege hier unbestrittenermassen vor.

3.2. Die Beschwerdeführerin vertritt demgegenüber den Standpunkt, die Einheitsmethode müsse auch bei einer Weiterveräussderung des ausserkantonalen Ersatzobjekts innert der ersten fünf Jahre seit dessen Erwerb gelten; für eine Anwendung der Zerlegungsmethode bleibe kein Raum. Dabei verweist die Beschwerdeführerin ebenfalls auf das Urteil 2C 337/2012 vom 19. Dezember 2012. Sodann macht die Beschwerdeführerin geltend, in den Kantonen herrsche eine uneinheitliche Praxis. Die Schweizerische Steuerkonferenz SSK habe in der vorliegenden Frage keine Regelungskompetenz, zumal sich Bundesrecht selbst mit einem formellen Kreisschreiben der SSK nicht abändern liesse. Ebenso wenig bestünde Anlass dazu, bei reinvestitionsnahen Handänderungen von der Einheitsmethode abzuweichen: Mit der Inkraftsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes habe sich der Gesetzgeber vielmehr für eine interkantonale Freizügigkeit ausgesprochen, welche die Behinderung der Mobilität der Steuersubjekte innerhalb der Schweiz beseitigen soll. Dies setze eine gewisse Grosszügigkeit der Kantone und gegebenenfalls auch einen gegenseitigen Verzicht auf bestimmte Besteuerungsansprüche voraus. Insbesondere sei auf Nachbesteuerungsrechte und die Erweiterung der Steuerhoheit auf

ausserkantonale Realisationen zu verzichten. Ohnehin - so die Beschwerdeführerin weiter - bedürften objektivierte Sperrfristen einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage, an welcher es hier fehle. Ebenso wenig bestünden sachliche Gründe für die Einführung einer gesetzlichen Sperrfrist: Namentlich soweit damit eine Steuerumgehung verhindert werden soll, genügen die entsprechenden allgemeinen Regeln. Im vorliegenden Fall seien aber weder in objektiver noch in subjektiver Hinsicht Elemente einer Steuerumgehung erkennbar. Im Übrigen resultiere eine konsequente Anwendung der Einheitsmethode für die Kantone in einem neutralen Ergebnis: Steuersubstrat, welches ihnen durch die interkantonale Ersatzbeschaffung von Wegzürgern verloren gehe, könnten sie wiederum durch Zuzüger kompensieren, welche ihrerseits latentes Steuersubstrat mitbringen. Aus den genannten Gründen sei im vorliegenden Fall einzig der Kanton Genf als Zuzugskanton für die Besteuerung des (gesamten) Gewinns zuständig, welcher aus dem Verkauf der (Ersatz-) Liegenschaft resultierte. Eine Besteuerung durch den Kanton Bern stelle demgegenüber eine virtuelle interkantonale Doppelbesteuerung und mithin eine Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV dar.

4.

4.1. Sowohl die Vorinstanz als auch die Beschwerdeführerin haben die bundesgerichtlichen Ausführungen im Urteil 2C 337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 3.5 zutreffend wiedergegeben, auch wenn sie daraus unterschiedliche Schlüsse gezogen haben: Tatsächlich hat das Bundesgericht im genannten Entscheid erwogen, dass Konzept und Tragweite der interkantonalen Ersatzbeschaffung von dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum nicht ohne Seitenblick auf die zum Geschäftsvermögen gehörenden Betriebsliegenschaften natürlicher und juristischer Personen ermessen werden könnten. Mit Bezug auf die interkantonale Ersatzbeschaffung von Betriebsliegenschaften gehe die herrschende Lehre nicht nur von einer Übertragung der stillen Reserven aus, sondern auch von einem Wechsel in der Besteuerungszuständigkeit der Kantone. Wie bei der steuerneutralen Sitzverlegung eines Unternehmens in einen anderen Kanton und gleich den Umstrukturierungen über die Kantonsgrenzen hinweg könne deshalb der bisherige Kanton die Besteuerung der übertragenen stillen Reserven anlässlich einer späteren Realisation der stillen Reserven im Zuzugskanton nicht mehr beanspruchen. Der im Zuzugskanton realisierte Gewinn stehe diesem Kanton vollumfänglich zur Besteuerung

zu. Weshalb es sich im Bereich des Privatvermögens anders verhalten solle, sei nicht ersichtlich. Im Gegenteil sei ein Gleichschritt der Ersatzbeschaffungstatbestände nicht nur wünschbar, sondern harmonisierungsrechtlich geradezu geboten. Bei gesamtheitlicher Betrachtung stehe deshalb ausser Zweifel, dass das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats auch in den Fällen von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG (dauernd und ausschliesslich selbstgenutztes Wohneigentum) insgesamt und ausschliesslich dem Zuzugskanton bzw. dem letzten Zuzugskanton zukomme. Wie es sich mit der reinvestitionsnahen Handänderung verhält, die zu keinem weiteren Steueraufschub Anlass gibt, liess das Bundesgericht im genannten Entscheid noch offen, zumal dort keine solche Konstellation vorlag. Unter Hinweis darauf, dass die Schweizerische Steuerkonferenz den einschlägigen Grenzwert bei fünf Jahren festgelegt hat, erwog es einzig, Fünfjahresfristen seien im Steuerrecht verbreitet, wenn es um die Schaffung eigentlicher Sperrfristen gehe. Nicht zuletzt trete auch die Veranlagungsverjährung und die Bezugsverjährung nach fünf Jahren ein (Art. 47 Abs. 1 und 2 StHG).

4.2. In der Zwischenzeit hat sich das Bundesgericht in BGE 143 II 233 auch mit dem Begriff des "dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums" i.S.v. Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG auseinandergesetzt und in diesem Zusammenhang erwogen, diese Norm regle die dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung von Wohnliegenschaften im Zusammenhang mit dem Steueraufschub bei Ersatzbeschaffungen, ohne den Kantonen diesbezüglich einen Spielraum zu belassen. Hinsichtlich der Mindesthaldedauer bestehe ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers. Es könne Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG keine festgelegte Frist von fünf Jahren als Voraussetzung für eine dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung entnommen werden. Aufgrund des Vorrangs von Bundesrecht gemäss Art. 49 Abs. 1 BV seien die Kantone auch nicht befugt, in dieser Hinsicht zusätzliche Anforderungen an einen Steueraufschub bei einer Ersatzbeschaffung zu stellen.

4.3. Der genannte BGE 143 II 233 bezieht sich jedoch (einzig) auf die Auslegung von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG und nicht auf die interkantonale Zuordnung der Besteuerungskompetenz: Die vom Entscheid behandelte Rechtsfrage ist unabhängig von einem kantonsübergreifenden Sachverhalt bzw. würde sich auch bei Vorliegen einer innerkantonalen Ersatzbeschaffung stellen. Der hier zu beurteilende Fall beschlägt dagegen die Frage nach einem Wiederaufleben der Steuerhoheit des Wegzugskantons bei einer reinvestitionsnahen Handänderung des Ersatzobjektes im Zuzugskanton, für den Fall dass es zufolge Abreissens der Ersatzbeschaffungskette zu keinem (weiteren) Steueraufschub mehr kommt. Für diese Konstellation muss das Bundesgericht vorliegend *modo legislatoris* eine Doppelbesteuerungsregel aufstellen.

Dabei sind die in BGE 143 II 233 enthaltenen Ausführungen zu Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG insoweit massgeblich, als sich daraus - wie bereits aufgezeigt - ergibt, dass eine Ersatzbeschaffung im Sinne dieser Bestimmung keine Mindesthaldedauer voraussetzt und insbesondere keine entsprechende Fünfjahresfrist gilt. Aufgrund dieser neueren Rechtsprechung einerseits und der bereits früher getroffenen grundsätzlichen Entscheidung des Bundesgerichts für die Einheitsmethode andererseits (Urteil 2C 337/2012 vom 19. Dezember 2012, a.a.O.; vgl. E. 3 und E. 4.1 hiervor) sind nunmehr kaum noch massgebliche Gründe ersichtlich, die für eine partielle Anwendung der Zerlegungsmethode auf reinvestitionsnahen Handänderungen sprechen würden. Im Interesse einer einheitlichen und praktikablen Rechtslage drängt sich vielmehr auf, auch bezüglich die Frage der interkantonalen Zuordnung der Besteuerungskompetenz im vorliegenden Zusammenhang auf die Statuierung einer (fünfjährigen) Mindesthaldedauer zu verzichten. Somit gelangt auch bei reinvestitionsnahen Handänderungen die Einheitsmethode zur Anwendung, was bedeutet, dass das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats auch in diesen Fällen insgesamt und ausschliesslich dem Zuzugskanton bzw. dem letzten Zuzugskanton zukommt.

4.4. Gemäss dem Ausgeführten steht die Kompetenz zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats im vorliegenden Fall integral dem Kanton Genf als Zuzugskanton zu. Eine Besteuerung des gleichen Steuersubstrats durch den Kanton Bern als Wegzugskanton verstösst somit grundsätzlich gegen das Verbot der (virtuellen) interkantonalen Doppelbesteuerung gem. Art. 127 Abs. 3 BV, wie dies die Beschwerdeführerin zu Recht vorbringt. Vorbehalten bliebe einzig die Frage eines Rechtsmissbrauchs, bei dem etwa ein Veräusserer bereits bei der Wohnsitznahme im Zuzugskanton die Absicht hegt, die Ersatzbeschaffung beispielsweise in eine Ferienwohnung umzunutzen oder das erste Ersatzobjekt allein aus spekulativen Motiven zu erwerben, um nach einer kurzen Besitzesdauer ein zweites Ersatzobjekt zu kaufen und so den Zwischengewinn abzuschöpfen; diesfalls wäre der Steueraufschub zu verweigern und es bliebe bei der Besteuerungskompetenz des Wegzugskantons (vgl. BGE 143 II 233 E. 2.6 S. 238 f.). Solche Anzeichen für ein rechtsmissbräuchliches Vorgehen der Beschwerdeführerin sind vorliegend jedoch nicht ersichtlich.

5.

Die Beschwerde erweist sich mithin als begründet, weswegen der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 21. Dezember 2016 ersatzlos aufzuheben ist.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Bern aufzuerlegen, der in seiner Eigenschaft als Abgabegläubiger Vermögensinteressen verfolgte (Art. 66 Abs. 4 BGG *e contrario*). Er hat der Beschwerdeführerin überdies für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung zu entrichten (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 2 BGG).

Zur Neuverlegung der Kosten und der Parteientschädigung des vorangegangenen Verfahrens ist die Sache schliesslich an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 68 Abs. 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.  
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung, vom 21. Dezember 2016 wird aufgehoben.
2.  
Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens in Höhe von Fr. 15'000.-- werden dem Kanton Bern auferlegt.
3.  
Der Kanton Bern hat der Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 10'000.-- zu bezahlen.
4.  
Die Sache wird zur Neuverlegung der Kosten und der Parteientschädigung des vorangegangenen Verfahrens an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern zurückgewiesen.
5.  
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 28. September 2017

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Zähndler