

Urteilskopf

143 II 694

50. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Bern (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C\_70/2017 vom 28. September 2017

Regeste (de):

Art. 127 Abs. 3 BV; Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG; Aufschub der Grundstückgewinnsteuer zufolge Ersatzbeschaffung; interkantonale Zuordnung der Besteuerungskompetenz; Anwendung der Einheitsmethode auch auf reinvestitionsnahe Handänderungen.

Gemäss der bundesgerichtlichen Praxis sieht Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG keine Mindesthaltedauer von fünf Jahren als Voraussetzung für eine dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung vor und sind die Kantone auch nicht befugt, in dieser Hinsicht zusätzliche Anforderungen an einen Steueraufschub bei einer Ersatzbeschaffung zu stellen (BGE 143 II 233).

Ebenso ist bezüglich der interkantonalen Zuordnung der Besteuerungskompetenz auf die Statuierung einer (fünfjährigen) Mindesthaltedauer und mithin auf die partielle Anwendung der sog. Zerlegungsmethode zu verzichten. Vielmehr gelangt auch bei reinvestitionsnahen Handänderungen die Einheitsmethode zur Anwendung. Dies bedeutet, dass das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats bei einem Abreissen der Ersatzbeschaffungskette auch in diesen Fällen insgesamt und ausschliesslich dem Zuzugskanton bzw. dem letzten von mehreren Zuzugskantonen zukommt. Vorbehalten bleibt einzig das Rechtsmissbrauchsverbot (E. 4).

Regeste (fr):

Art. 127 al. 3 Cst.; art. 12 al. 3 let. e LHID; report de l'impôt sur les gains immobiliers ensuite d'une acquisition en remploi; attribution intercantonale de la compétence d'imposer; application de la méthode unitaire également aux transferts équivalant à un réinvestissement.

Conformément à la pratique du Tribunal fédéral, l'art. 12 al. 3 let. e LHID ne prévoit pas de durée minimale de détention de cinq ans comme condition pour admettre un usage propre, durable et exclusif. A cet égard, les cantons ne sont pas habilités à poser des exigences supplémentaires en cas d'imposition différée lors d'une acquisition en remploi (ATF 143 II 233).

Ainsi, en rapport avec l'attribution intercantonale de la compétence d'imposer, il convient de renoncer à l'exigence d'une durée minimale de détention (de cinq ans) et, partant, à l'application partielle de la méthode dite du découpage. Il convient bien plus d'appliquer la méthode unitaire également aux transferts équivalant à un réinvestissement. Cela signifie que le droit d'imposer le substrat fiscal latent lorsque la chaîne d'acquisition en remploi est brisée revient également dans ces cas entièrement et exclusivement au canton sur lequel s'est installé l'assujetti, respectivement le dernier des cantons sur lequel celui-ci s'est installé. Les cas d'abus de droit sont réservés (consid. 4).

Regesto (it):

Art. 127 cpv. 3 Cost.; art. 12 cpv. 3 lett. e LAID; differimento dell'imposta sugli utili immobiliari a seguito di un acquisto sostitutivo; attribuzione intercantonale della competenza d'imporre; applicazione del metodo unitario anche per trasferimenti simili a un reinvestimento.

Conformemente alla prassi del Tribunale federale, per l'ammissione di un uso personale, durevole ed esclusivo, l'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID non prevede nessuna durata minima di detenzione di cinque anni. In quest'ottica, i cantoni non sono nemmeno abilitati a porre esigenze supplementari all'imposizione differita a seguito di un acquisto sostitutivo (DTF 143 II 233).

Lo stesso vale riguardo all'attribuzione intercantonale della competenza d'imporre; anche in questo contesto, occorre rinunciare all'esigenza di una durata minima di detenzione (di cinque anni) e, di conseguenza, all'applicazione parziale del cosiddetto metodo della ripartizione. Pure per trasferimenti simili a un reinvestimento, trova piuttosto applicazione il metodo unitario. Ciò significa che il diritto d'imporre il substrato fiscale latente quando la catena di acquisizioni in sostituzione è interrotta spetta in questo caso interamente ed esclusivamente al cantone nel quale si è installato l'assoggettato, rispettivamente all'ultimo di più cantoni. Resta riservato solo l'abuso di diritto (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 695

#### BGE 143 II 694 S. 695

A. A. verkaufte am 1. April 2008 ihre bis anhin selbstbewohnte 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.

C. 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. 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

#### BGE 143 II 694 S. 696

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. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

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). (...)

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 in genannter Entscheidung 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

BGE 143 II 694 S. 697

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 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14; 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 in genannter Entscheidung 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 Mindesthaltedauer 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

#### BGE 143 II 694 S. 698

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 Mindesthaltedauer 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, in: StE 2013 B 42.38 Nr. 36; vgl. E. 3 und 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) Mindesthaltedauer 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 gemäss 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

#### BGE 143 II 694 S. 699

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.