

Grundstückgewinnsteuer; Kongruenzprinzip; unentgeltliche Ablösung eines Wohnrechts – Art. 12 StHG; Art. 110 Abs. 1, Art. 115, Art. 117 und Art. 118 StG.

Ob die Einräumung oder die Ablösung eines Wohnrechts bzw. einer Nutzniessung zu einer (rechtlichen) Substanzveränderung führt, die bei der Berechnung des Grundstückgewinns zu berücksichtigen ist, wird je nach kantonaler Praxis unterschiedlich beurteilt (E. 3.1). Vorliegend ging die Steuerkommission beim Verzicht auf ein Wohnrecht von einer rechtlichen Substanzveränderung aus (E. 3.2).

Der unentgeltliche Verzicht auf die Ausübung einer Dienstbarkeit stellt eine Schenkung im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes dar, soweit ein Schenkungswille vorliegt (E. 3.3).

Eine unentgeltlich und schenkungshalber erfolgte Ablösung eines Wohnrechts ist bei der Berechnung des Grundstückgewinns im Sinne des Kongruenzprinzips zu berücksichtigen (E. 3.3 f.).

OGE 66/2020/9 vom 13. Dezember 2022

Veröffentlichung im Amtsbericht

Sachverhalt

Y. erwarb am [...] 2012 einen mit einem ausschliesslichen Wohn- und Benützungsrecht seiner Eltern belasteten hälftigen Miteigentumsanteil am Grundstück GB [...] zu einem Preis von Fr. 739'000.– von seinem Bruder, X. Zusammen mit seinem Bruder veräusserte er per [...] 2019 das Grundstück zum Preis von Fr. 2'500'000.– an Dritte. Im Kaufvertrag wurde zudem vereinbart, dass das bestehende Wohn- und Benützungsrecht der Eltern der Verkäufer zu löschen sei. Y. hatte seinen Eltern für die vorzeitige Ablösung des Wohnrechts kein Entgelt zu leisten.

Die kantonale Steuerverwaltung ermittelte aus der Transaktion vom [...] 2019 für den hälftigen Miteigentumsanteil von Y. einen steuerpflichtigen Grundstückgewinn von Fr. 503'644.– und damit eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 155'360.40. Da für die Ablösung des Wohn- und Benützungsrechts keine Entschädigung geleistet wurde, verweigerte sie insbesondere die Berücksichtigung des Barwerts der Dienstbarkeit bei den Anlagekosten.

Einen dagegen erhobenen Rekurs hiess das Obergericht teilweise gut.

Aus den Erwägungen

2.1. Gemäss Art. 110 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 (StG, SHR 641.100) erhebt der Kanton Schaffhausen eine Grundstückgewinnsteuer auf den Gewinnen, die bei der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden (s. auch Art. 2 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG, SR 642.14]). Der Grundstückgewinn ist der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (Art. 115 StG; s. auch Art. 12 Abs. 1 StHG).

2.2. Die Grundstückgewinnsteuer bezweckt die Besteuerung des "unverdienten" Wertzuwachses auf einem Grundstück, der in der Zeit zwischen Erwerb und Veräusserung ohne Zutun der steuerpflichtigen Person entstanden ist und von dieser realisiert wird. Erfasst wird die konjunkturelle Wertsteigerung, die das Grundstück zwischen Erwerb und Veräusserung ohne Zutun des Eigentümers infolge allgemeiner Ursachen (Wirtschaftslage, Geldentwertung) oder besonderer örtlicher Verhältnisse (Zunahme der Überbauung, wachsende Nachfrage nach Land etc.) erfahren hat, wie auch ein durch infrastrukturelle und planerische Massnahmen des Gemeinwesens erfolgter Wertzuwachs. Nicht von der Grundstückgewinnsteuer erfasst sein soll demgegenüber der Mehrwert, der durch Tätigkeiten oder Investitionen der steuerpflichtigen Person, d.h. durch Arbeit oder Kapital, geschaffen wurde. Damit Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer als gewinnmindernd geltend gemacht werden können, ist darüber hinaus erforderlich, dass es sich um solche wertvermehrenden Kosten handelt, die der Veräusserer effektiv aufgewendet hat (BGE 143 II 382 E. 4.2.2 S. 390; BGer 2C_686/2021 vom 18. November 2021 E. 4.2.2; 2C_665/2019 vom 10. März 2020 E. 2.3.2 und 3.1).

3. Vorliegend streitig und zu prüfen ist insbesondere, inwiefern bei der Berechnung des Grundstückgewinns die per Verkauf des Grundstücks unentgeltlich erfolgte Ablösung des Wohn- und Benützungsrechts zu berücksichtigen ist. Die Steuerkommission vertritt die Auffassung, der Rekurrent habe das mit dem Wohn- und Benützungsrecht belastete Grundstück zu einem entsprechend reduzierten Kaufpreis von Fr. 739'000.– erworben, der bei den Anlagekosten anzurechnen sei. Da für die Ablösung des Wohn- und Benützungsrechts keine Entschädigung geleistet worden sei, könne demgegenüber der Barwert der Dienstbarkeit bei den Anlagekosten nicht abgezogen werden. Der Rekurrent macht geltend, aufgrund des Kongruenzprinzips sei der Erwerbspreis zwecks Herstellung vergleichbarer Verhältnisse um den Wert des Wohn- und Benützungsrechts zu korrigieren.

3.1. Die Kantone sind bei der Festlegung der Grundstückgewinnsteuer von Bundesrechts wegen gehalten, das Kongruenzprinzip zu beachten, wonach bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns vergleichbare Verhältnisse zu schaffen sind. Demzufolge haben sich Erlös und Anlagewert in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück zu beziehen. Substanzzunahmen sind bei der Ermittlung des Gewinns ebenso zu berücksichtigen wie Substanzabnahmen (BGer 2C_665/2019 vom 10. März 2020 E. 2.3.2; 2C_357/2017 vom 22. Februar 2018 E. 3.4). Die Herstellung vergleichbarer Verhältnisse erfolgt bei Substanzveränderungen des Grundstücks entweder durch Korrekturen am Erwerbspreis oder durch Berücksichtigung in den Anlagekosten (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 10 N. 8, S. 314). Die Substanzveränderung kann tatsächlicher oder rechtlicher Natur sein (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 10 N. 4, S. 312). Ob die Einräumung oder die Ablösung eines Wohnrechts bzw. einer Nutzniessung zu einer (rechtlichen) Substanzveränderung führt, die bei der Berechnung des Grundstückgewinns zu berücksichtigen ist, wird je nach kantonaler Praxis unterschiedlich beurteilt (für die Berücksichtigung VGer ZH SB.2003.00065 vom 24. März 2004 E. 3.1 und StRekGer ZH 1 GR.2021.39 vom 21. Juni 2022 E. 3; KGer LU A 06 226 vom 2. November 2007 E. 1a/dd = LGVE 2007 II Nr. 29; VGer GR A 16 53 vom 22. Juni 2017 E. 5a [geschützt durch BGer 2C_719/2017 vom 26. April 2019]; StrRekKomm BS Nr. 93/2007 vom 19. Januar 2006 E. 4b = BStPra 3/2009, S. 545 ff.; gegen eine Berücksichtigung OGer AG WBE.2014.381 vom 31. März 2015 E. 3 = AGVE 2015 Nr. 15; VGer BE 100.2015.226U vom 17. November 2017 E. 4.5; vgl. im Übrigen Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 10 N. 14 S. 316; Marianne Klöti-Weber, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., Muri-Bern 2015, § 101 N. 7, S. 1330 f.; zu einer Übersicht über die kantonale Praxis vgl. Moritz Seiler, Grundstückgewinnsteuerliche Folgen der Schenkung mit Nutzniessungsvorbehalt, ASA 80 Nr. 10, S. 633 ff., S. 644 ff.).

3.2. Das Wohn- und Benützungsrecht bestand im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs durch den Rekurrenten am [...] 2012 bereits. Damit ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerkommission das Wohn- und Benützungsrecht bei der Berechnung des Erwerbspreises nach Art. 117 StG ausser Acht liess und stattdessen eine Berücksichtigung der Ablösung der Dienstbarkeit im Rahmen der Aufwendungen nach Art. 118 StG prüfte. Nicht zu beanstanden ist weiter, dass die Steuerkommission wie ein Teil der kantonalen Rechtsprechung die Ablösung der Dienstbarkeit grundsätzlich als eine für das Kongruenzprinzip beachtliche rechtliche Verbesserung des Grundstücks betrachtete. Aus den Erwägungen im Einspracheentscheid

ist sodann zu schliessen, dass die Steuerkommission eine allfällige tatsächlich durch den Rekurrenten geleistete Entschädigung an die Wohnrechtsberechtigten entsprechend zum Abzug zugelassen hätte, womit dem Kongruenzprinzip ohne Weiteres Genüge getan worden wäre. Fraglich bleibt, ob sie den unentgeltlichen Verzicht auf die Ausübung des Wohnrechts zu Recht nicht berücksichtigt hat.

3.3. Der unentgeltliche Verzicht auf die Ausübung einer Dienstbarkeit stellt – jedenfalls bei Vorliegen eines Schenkungswillens – eine Schenkung im Sinne von Art. 6 Abs. 1 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 13. Dezember 1976 (SHR 643.100) dar (vgl. StRekGer ZH 2 ES.2021.4 vom 8. Oktober 2021 E. 4; VGer GR A 19 52 vom 18. Februar 2020 E. 3.5; Richner/Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 1996, § 4 N. 217, S. 204; Ramp/Fischer/Buchmann, in: Zweifel/Beusch/Hunziker, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Basel 2020, § 11 N. 59, S. 96; Martin Imthurn, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., Muri-Bern 2015, § 148 N. 11, S. 1600). Kein Schenkungswille liegt etwa vor, wenn ein Wohnrecht infolge Versterbens der berechtigten Person dahinfällt (Art. 776 Abs. 2 ZGB; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 219 N. 14, S. 2119), ebenfalls in der Regel nicht bei Verzicht auf das Wohnrecht zufolge Wegzugs der berechtigten Person in ein Altersheim (vgl. StrRekKomm BS Nr. 2012-193 vom 22. August 2013 = BStPra 2/2016, S. 115 ff.). Beim vorliegenden Verzicht ist angesichts des Näheverhältnisses zwischen dem Rekurrenten und seinen Eltern indes ein Schenkungswille zu vermuten (vgl. BGer 2C_703/2017 vom 15. März 2019 E. 3.3.2; 2C_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.1.2), womit die Wertvermehrung des Grundstücks durch den Wegfall der Dienstbarkeit bei steuerrechtlicher Betrachtung auf eine Schenkung zugunsten des Rekurrenten zurückzuführen ist. Der Wertzunahme lag somit nicht etwa eine allgemeine Ursache zugrunde, die unabhängig vom Eigentümer zum Wertzuwachs beim Grundstück führte. Vielmehr erfolgte sie geknüpft an die Person des Rekurrenten als Beschenktem. Bereits vor diesem Hintergrund legt der Grundgedanke der Grundstückgewinnsteuer, wonach der "unverdiente" Wertzuwachs besteuert werden soll, nicht nahe, die durch die Ablösung der Dienstbarkeit erfolgte Wertvermehrung als Grundstücksgewinn zu besteuern. Sodann würde eine solche Besteuerung zu einer doppelten Erfassung desselben Sachverhalts unter die Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie die Grundstückgewinnsteuer führen. Hinreichende Anzeichen, dass eine solche doppelte steuerliche Erfassung vom Gesetzgeber gewollt war, fehlen. Im Gegenteil: Art. 110 Abs. 3 StG sieht vor, dass die Besteuerung durch die Grundstückgewinnsteuer namentlich die Besteuerung der gleichen Gewinne

mit der Einkommenssteuer ausschliesst. Vermögenszuwächse infolge Schenkung sind sodann als einmalige Einkünfte von der Einkommenssteuer ausgenommen (Art. 26 lit. c i.V.m. Art. 17 Abs. 1 Satz 2 StG) und unterliegen den Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes. Würde die vorliegende Schenkung mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst, widerspräche dies folglich auch der gesetzlichen Konzeption (vgl. auch OGE 66/2020/11 vom 9. Dezember 2022 E. 3.2, zur Publikation im Amtsbericht vorgesehen).

3.4. Zusammenfassend rügt der Rekurrent zu Recht, dass die Steuerkommission die durch die Ablösung des Wohn- und Benützungsrechts erfolgte Wertvermehrung bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns nicht berücksichtigt hat. Der Rekurs erweist sich insofern als begründet und die Sache ist zu neuem Entscheid an die Kantonale Steuerverwaltung zurückzuweisen. Diese wird dem Kongruenzprinzip entweder durch Erhöhung des Erwerbspreises um den damaligen Wert des Wohn- und Benützungsrechts oder durch Abzug der Ablösung vom Erlös Rechnung zu tragen haben. Berücksichtigt die Steuerverwaltung die Ablösung des Wohn- und Benützungsrechts als Abzug, wird sie mangels geleisteter Entschädigung auf den der Schenkungssteuer (grundsätzlich) unterstehenden Wert des Wohnrechts im Zeitpunkt der Ablösung abzustellen haben.

4. Streitig ist im Übrigen eine anteilige Vorfälligkeitsentschädigung von Fr. 4'258.–, deren Berücksichtigung die Steuerkommission ablehnte, da sie von Z., dem Vater des Rekurrenten, bezahlt worden war. Der Rekurrent macht geltend, sein Vater habe die Vorfälligkeitsentschädigung schenkungshalber beglichen. Wirtschaftlich betrachtet wäre es auf dasselbe herausgekommen, wenn sein Vater ihm das Geld zunächst geschenkt und er dann die Rechnung selbst bezahlt hätte. Aus dem zwischen dem Rekurrenten und seinem Bruder abgeschlossenen Kaufvertrag vom [...] 2012 ergibt sich indes, dass die Zinspflicht für die auf der Liegenschaft lastende Hypothek bei den Eltern des Rekurrenten liegt. Die Bezahlung der Vorfälligkeitsentschädigung durch den Vater des Rekurrenten im anteiligen Umfang von Fr. 4'258.– erfolgte somit in Erfüllung einer Rechtspflicht des Vaters bzw. der Eltern des Rekurrenten und nicht schenkungshalber gegenüber dem Rekurrenten (vgl. BGE 146 II 6 E. 7.1 S. 13). Damit ist darin bereits aus diesem Grund keine dem Rekurrenten zurechenbare Aufwendung i.S.v. Art. 118 Abs. 1 StG zu sehen. Die Steuerkommission hat die Vorfälligkeitsentschädigung somit zu Recht nicht zum Abzug zugelassen.

5. Der Rekurs ist somit teilweise gutzuheissen. Der Einspracheentscheid der Steuerkommission vom 26. Juni 2020 ist aufzuheben und die Sache zum Erlass

einer neuen Schlussrechnung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.