



100 17 203

Gemeinde: F. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 3.1.2018 PKA/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 12. Dezember 2017

Es wirken mit: Präsident Kästli, die Fachrichter Gysin und Steiner sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekursache

von

A. _____

vertreten durch

B. _____ **AG**

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2015

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) verkaufte mit Vertrag vom 9. März 2015 das Grundstück F. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ (fortan: Vertragsobjekt) zu einem Preis von CHF 2'100'000.-- (Grundbucheintrag vom 30.3.2015). Mit Veranlagungsverfügung vom 22. Juni 2016 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (Steuerverwaltung), den steuerbaren Grundstückgewinn auf CHF 793'400.-- fest. Daraus resultierten Kantons- und Gemeindesteuern von insgesamt CHF 298'332.40 (Akten Vorinstanz, pag. 1-5).

B. Dagegen erhob der Rekurrent, vertreten durch die B. _____ AG (Vertreterin), am 21. Juli 2016 Einsprache und beantragte namentlich, es seien zusätzliche Anlagekosten vom Verkaufserlös abzuziehen und der höchstmögliche Besitzesdauerabzug von 70 % zu gewähren (pag. 25-27). Mit Entscheid vom 11. April 2017 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut und bestimmte den steuerbaren Grundstückgewinn auf CHF 790'700.-- und den daraus resultierenden Steuerbetrag auf CHF 297'272.10 (pag. 18-24). Dabei ging die Steuerverwaltung unverändert von einer Haltedauer von 17 Jahren aus (massgeblicher Erwerb im Jahr 1997) und belies demnach den Besitzesdauerabzug bei 34 %.

C. Mit Eingabe vom 11. Mai 2017 hat die Vertreterin im Namen und Auftrag des Rekurrenten gegen den Einspracheentscheid Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragt, den Einspracheentscheid aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer mit einem Besitzesdauerabzug von 70 % zu veranlagern. Zur Begründung wird ausgeführt, dass der Rekurrent das Vertragsobjekt im Jahr 1997 unentgeltlich übernommen habe, weshalb von einer massgeblichen Haltedauer von mehr als 35 Jahren, und damit vom höchstmöglichen Besitzesdauerabzug, auszugehen sei.

D. Die Steuerverwaltung hat sich am 15. Juni 2017 vernehmen lassen und die kostenpflichtige Abweisung des Rekurses beantragt. Sie beurteilt den im Jahr 1997 erfolgten Erwerb des Vertragsobjekts als entgeltlich und hält dementsprechend an der Haltedauer von 17 Jahren fest.

E. Mit Schreiben vom 13. Juli 2017 hat die Vertreterin zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und an ihrem Standpunkt festgehalten.

F. Auf die detaillierten Ausführungen der Parteien in den genannten Rechtschriften wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Grundstückgewinnsteuer können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf den form- und fristgerecht eingereichten Rekurs ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Strittig ist die Höhe des aus dem Verkauf des Vertragsobjekts im Jahr 2015 resultierenden steuerbaren Grundstückgewinns. Dieser entspricht dem Unterschied zwischen dem Erlös und den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen), reduziert um einen allfälligen Besitzesdauerabzug oder eine Verlustanrechnung (Art. 137 Abs. 1 und 2 StG). Während im Einspracheverfahren auch die Höhe der anrechenbaren Aufwendungen zu beurteilen war, ist vor der Steuerrekurskommission nur noch die Höhe des Besitzesdauerabzugs umstritten.

2.1 Hatte die steuerpflichtige Person das veräusserte Grundstück während mindestens fünf Jahren zu Eigentum, so ermässigt sich der Grundstückgewinn um je zwei Prozent für jedes ganze Jahr seit dem Erwerb, höchstens aber um 70 Prozent (Art. 144 Abs. 1 StG). Sofern das Grundstück unter Steueraufschub erworben worden ist, wird der Abzug von der letzten besteuerten Veräusserung oder entgeltlichen Handänderung ohne Gewinn an berechnet (Art. 144 Abs. 2 StG).

2.2 Vorliegend ist unbestritten, dass der Rekurrent das Vertragsobjekt am 30. Mai 1997 (Grundbucheintrag) erworben hat. Im Folgenden ist zu prüfen, ob diese Handänderung unter Steueraufschub erfolgt ist. Trifft dies nicht zu, würde die für den Besitzesdauerabzug massgebliche Haltedauer 17 Jahre betragen und der Rekurs wäre abzuweisen. Sollte die Steuerrekurskommission zum gegenteiligen Schluss kommen, und die Handänderung von 1997 als unter Steueraufschub erfolgt einschätzen, müsste für die Berechnung des Besitzesdauerabzugs auf die letzte vorangehende entgeltliche Handänderung abgestellt werden.

2.3 Nach aktuellem Recht wird die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer u.a. bei unentgeltlichen Handänderungen aufgeschoben, worunter Eigentumswechsel durch Schenkung, Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) oder Erbvorbezug zu verstehen sind (Art. 131 Abs. 1 StG). Art. 131 Abs. 3 StG regelt zudem, unter welchen Voraussetzungen ein Erbvorbezug trotz Gegenleistungen der übernehmenden Person noch als unentgeltlich gilt – so u.a. dann, wenn die Gegenleistung in der Übernahme der auftretenden Grundpfandforderungen besteht. Ob der Rekurrent das Vertragsobjekt im Jahr 1997 unter Steueraufschub erworben hat, beurteilt sich indes nach der damals geltenden Rechtslage (VGE 100.2014.206U vom 5.12.2016, E. 3.1). Anders als im seit 2001 geltenden Steuergesetz war im Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 29. Oktober 1944 (im Folgenden aStG) der Erwerb eines Grundstücks durch Erbgang oder Schenkung weder als Ausnahme von der Steuerpflicht in Art. 80 noch als Aufschubtatbestand in Art. 80a aStG explizit aufgeführt (siehe Markus Langenegger, Handbuch zur bernischen Vermögensgewinnsteuer, 1999, Art. 80 und Art. 80a aStG). Dies bedeutet jedoch nicht, dass solche Handänderungen früher der Grundstückgewinnsteuer unterworfen gewesen wären. Vielmehr führte das aStG in Art. 80 nur jene Ausnahmetatbestände auf, die entgeltliche Bestandteile aufwiesen und demnach grundsätzlich als (steuerbare) Veräusserung zu betrachten waren, namentlich den Erbvorbezug mit Übernahme der darauf lastenden Hypotheken durch den Erwerber (Art. 80 Bst. c aStG). Erbgang und Schenkung galten ohnehin als unentgeltliche Handänderungen (Markus Langenegger, Handbuch, a.a.O., N. 10 zu Art. 80 aStG), was auch von der Steuerverwaltung so beurteilt wird (Ziff. 6.1 der Vernehmlassung).

3. Der Rekurrent erwarb das Vertragsobjekt im Jahr 1997 unter folgenden Umständen: C._____, Pflege- bzw. Stiefvater des Rekurrenten, verstarb am 9. Januar 1997 im Alter von 90 Jahren. Einzige Erben von C._____ waren seine Schwestern D._____ und E._____ (damals 92- und 89-jährig). Zum Nachlass von C._____ gehörte u.a. ein Miteigentumsanteil von 3/5 am Vertragsobjekt. Die beiden Schwestern waren bereits zuvor Eigentümerinnen je eines Miteigentumsanteils von 1/5 des Vertragsobjekts. Am 15. Mai 1997, rund vier Monate nach dem Tod von C._____, wurde zwischen D._____, E._____ sowie dem Rekurrenten ein öffentlich beurkundeter Vertrag abgeschlossen (pag. 50-59). Dieser ist als Schenkungsvertrag ("contrat de donation") bezeichnet und enthält namentlich folgende Bestimmungen:

3.1 D._____ und E._____ übertragen schenkungshalber ("cèdent à titre de donation") sämtliche Vermögenswerte auf den Rekurrenten, die sie von C._____ geerbt haben. Dabei handelt es sich im Einzelnen um Wertschriften, Bank- und Postcheckguthaben von insgesamt CHF 3'576'508.55, weitere bewegliche Vermögenswerte von CHF 207'677.45 sowie mehrere Grundstücke und Anteile an Grundstücken (darunter der Miteigentumsanteil von 3/5 am Ver-

tragsobjekt) mit einem amtlichen Wert von insgesamt CHF 1'276'160.-- (Art. 2 des Vertrags, pag. 54 und 55).

3.2 Sowohl D._____ als auch E._____ übertragen weitere unbewegliche Vermögenswerte auf den Rekurrenten, die nicht aus dem Nachlass von C._____ stammen, darunter je einen Miteigentumsanteil von 1/5 am Vertragsobjekt. Die amtlichen Werte dieser Vermögenswerte belaufen sich auf zusammen CHF 526'274.-- und CHF 480'484.-- (Art. 2 des Vertrags, pag. 55).

3.3 Der Rekurrent gewährt D._____ und E._____ ein kostenloses und dauerndes Wohnrecht an der damals von ihnen bewohnten Wohnung im Vertragsobjekt (Art. 3 des Vertrags, pag. 57). Ausserdem verpflichtet er sich, die auf dem Nachlass von C._____ anfallenden Erbschaftssteuern (deren Höhe zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht bekannt ist) zu begleichen. Schliesslich übernimmt er auch sämtliche Nachlassschulden, die sich auf insgesamt CHF 640'356.65 belaufen (Art. 4 des Vertrags, pag. 57 und 58).

4. Für die mit erwähntem Schenkungsvertrag vom 15. Mai 1997 abgetretenen Liegenschaften in der Gemeinde F._____ wurden D._____ und E._____ mit Veranlagungsverfügungen vom 4. November 1998 auf einen steuerbaren Grundstückgewinn von CHF Null veranlagt ("Gain immobilier imposable Fr. zéro", pag. 71-76). Gemäss zutreffender Darstellung der Steuerverwaltung ist mit diesen Veranlagungsverfügungen kein Steueraufschub gewährt, sondern eine entgeltliche Handänderung ohne Gewinn festgestellt worden (vgl. Markus Langenegger in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 4 zu Art. 144 StG). Allerdings waren die steuerpflichtigen Geschwister D._____ und E._____ durch die damalige Veranlagung auf einen Grundstückgewinn von CHF Null nicht beschwert und konnten die Veranlagung – und damit den verweigerten Steueraufschub – nicht mittels Einsprache anfechten, worauf in der Rechtsmittelbelehrung ausdrücklich hingewiesen wurde (pag. 73 und 76). Diesbezüglich unterscheidet sich der hier zu beurteilende Sachverhalt von demjenigen, der dem nicht publizierten Entscheid der Steuerrekurskommission RKE 100.2008.8749 vom 20. Oktober 2008 zugrunde lag: Dort wurde anlässlich einer als Schenkung bezeichneten Handänderung ein geringfügiger positiver Grundstückgewinn veranlagt. Weil der Veräusserer auf eine Anfechtung verzichtet hatte, erwuchs die Veranlagung in Rechtskraft. Die Erwerberin musste beim Weiterverkauf den beim Erwerb (möglicherweise zu Unrecht) nicht gewährten Steueraufschub gegen sich gelten lassen, ungeachtet der Tatsache, dass sie selber zur Anfechtung des veranlagten Grundstückgewinns nicht legitimiert gewesen war. Im Gegensatz dazu ist im vorliegenden Fall die Frage, ob der Eigentumsübergang an den Rekurrenten unter Steueraufschub erfolgt ist, durch die Veranlagungsverfügungen vom 4. November 1998 nicht rechtskräftig beantwortet worden. Sie ist im Folgenden zu klären.

5. Zunächst ist in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung festzuhalten, dass der Rekurrent weder gesetzlicher noch eingesetzter Erbe der Geschwister D._____ und E._____ ist und dass demzufolge die Sonderbestimmungen für Erbvorbezüge nach Art. 131 Abs. 3 StG bzw. Art. 80 Bst. c aStG nicht zur Anwendung kommen (siehe E. 2.3 hiavor). Dementsprechend kann vorliegend einzig dann von einer unentgeltlichen Handänderung gesprochen werden, wenn eine sogenannt reine Schenkung vorliegt. Dazu darf der Rekurrent keine Gegenleistung erbracht haben (Markus Langenegger, Praxiskommentar, a.a.O., N. 5 zu Art. 131 StG). Nach Ansicht der Steuerverwaltung hat der Rekurrent beim Erwerb des Vertragsobjekts den Geschwistern D._____ und E._____ eine Gegenleistung ausgerichtet und daher keine reine, sondern eine sogenannt gemischte Schenkung erhalten. Als gemischte Schenkung gilt ein entgeltliches Rechtsgeschäft, bei dem ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht (Art. 8 Abs. 2 des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, [ESchG; BSG 662.1]). Gemischte Schenkungen führen bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer dazu, dass die gesamte Handänderung als entgeltlich beurteilt wird (Markus Langenegger, Praxiskommentar, a.a.O., N. 3 zu Art. 130 StG).

5.1 Zu Recht bringt die Steuerverwaltung nicht vor, dass die Gegenleistung des Rekurrenten darin bestanden habe, dass er den Schenkerinnen ein Wohnrecht eingeräumt hat. Bereits nach der im Jahr 1997 angewandten Praxis wurde die Gewährung eines Nutzniessungs- oder Wohnrechts zugunsten der abtretenden Person nicht als Gegenleistung des Empfängers verstanden. Vielmehr wurde (und wird noch heute) in solchen Fällen angenommen, dass die Schenkung nicht sämtliche Rechte am Grundstück umfasst hat (Markus Langenegger, Handbuch, a.a.O., N. 19 zu Art. 80 aStG; derselbe, Praxiskommentar, N. 5 zu Art. 131 StG).

5.2 Nach Auffassung der Steuerverwaltung bestand die Gegenleistung des Rekurrenten hingegen darin, dass er sich zur Begleichung der Nachlassschulden von C._____ verpflichtet hatte. Tatsächlich findet sich in Art. 4 des Schenkungsvertrags vom 15. Mai 1997 eine entsprechende Klausel. Im Vertrag werden die Nachlassschulden auf CHF 640'356.65 beziffert. Zudem verpflichtete sich der Rekurrent auch zur Bezahlung der auf dem Nachlass anfallenden Erbschaftssteuern (siehe E. 3.3 hiavor). Inwiefern diese übernommenen Schulden eine Gegenleistung des Rekurrenten für die ihm übertragenen Grundstücke darstellen, ist indes nicht ersichtlich: Dem Rekurrenten wurden von den Geschwistern D._____ und E._____ nebst den Liegenschaften auch bewegliche Vermögenswerte in namhafter Höhe übertragen, darunter mehr als CHF 3.5 Mio. in Form von leicht liquidierbaren Bankguthaben und Wertschriften. Diese flüssigen Mittel reichten bei weitem aus, um die Nachlassschulden und Erbschaftssteuern zu tilgen. Der Rekurrent musste dazu weder auf eigene Mittel zurückgreifen noch einen Teil der ihm übertragenen Immobilien veräussern oder belasten. Im Ergebnis erhielt der Rekurrent

gleich viel, wie wenn die Geschwister D._____ und E._____ zunächst die Nachlassschulden und Erbschaftssteuern beglichen und dem Rekurrenten das verbleibende bewegliche Vermögen zusammen mit den Liegenschaften übertragen hätten. Damit steht fest, dass der Rekurrent den Geschwistern D._____ und E._____ als Gegenleistung für die ihm übertragenen Immobilien keine finanziellen Zuwendungen ausgerichtet hat. Eine geringfügige Gegenleistung stellt allenfalls die administrative Regelung der Nachlassschulden und -steuern durch den Rekurrenten dar. Das bei einem Grundstückerwerb entrichtete Entgelt kann auch aus anderen als Geldleistungen bestehen (Markus Langenegger, Praxiskommentar, a.a.O., N. 2 zu Art. 130 StG). Im vorliegenden Fall erscheint der durch den Rekurrenten zu leistende Aufwand angesichts der Höhe des ihm übertragenen Vermögens als derart vernachlässigbar, dass er an der Reinheit der Schenkung nichts zu ändern vermag. Im Ergebnis ist der am 30. Mai 1997 im Grundbuch eingetragene Erwerb des Vertragsobjekts durch den Rekurrenten daher als unentgeltliche Handänderung, und damit als unter Steueraufschub erfolgt, zu qualifizieren.

6. Dementsprechend errechnet sich die Besitzesdauer gemäss Art. 144 Abs. 2 StG seit der letzten (vorangehenden) besteuerten Veräusserung oder entgeltlichen Handänderung ohne Gewinn berechnet. Laut Schenkungsvertrag vom 15. Mai 1997 ging das Vertragsobjekt in mehreren Etappen ins Eigentum der Familie C._____ über; die letzte vermerkte entgeltliche Handänderung datiert vom 7. Juli 1964 (pag. 51). In Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung (Ziff. 5.2 der Vernehmlassung) ist von diesem Datum auszugehen. Damit beträgt die beim Verkauf vom 30. März 2015 massgebliche Haltedauer 50 Jahre. Der Rekurs ist demzufolge gutzuheissen und der steuerbare Grundstücksgewinn unter Berücksichtigung des höchstmöglichen Besitzesdauerabzugs von 70 % zu veranlagern.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG).

Weil der Rekurrent im vorliegenden Verfahren vertreten ist ihm notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihm eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG). Diese wird gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung über die Bemessung des Parteikostenersatzes [PKV; BSG 168.811]) festgesetzt. Der Zeitaufwand gemäss der eingereichten Kostennote für den Anwalt ist mit 44 Stunden überhöht und wird auf 32 Stunden herabgesetzt, was für die geleisteten Aufwendungen ausreichend ist. Der Parteikostenersatz wird, basierend auf einen Aufwand von 32 Stunden zu CHF 250.-- (Anwalt) und 4 Stunden zu CHF 180.-- (Treuhandexpertin), auf CHF 8'720.--, inklusive Auslagen und 8 % Mehrwertsteuer ausmachend total CHF 9'397.60, festgesetzt.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Grundstücksgewinn aus dem Verkauf des Grundstücks F. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ ist unter Berücksichtigung eines Besitzesdauerabzugs von 70 % festzusetzen. Die Akten werden zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgesandt.
2. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
3. Dem Rekurrenten wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 9'397.60 (inkl. 8 % Mehrwertsteuer) zugesprochen.
4. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.
5. Zu eröffnen an:
 - B. _____ AG zuhanden von A. _____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde F. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Leumann