



100 18 60

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 3.1.2019 PKA/TMI/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 11. Dezember 2018

Es wirken mit: Präsident Kästli, Fachrichter Kaiser und Steiner sowie Mion 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 2017

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 18. März 2015, eingetragen in das Grundbuch am 3. Januar 2017, verkaufte A._____ (Rekurrent) seiner Tochter D._____ die Grundstücke E._____ Gbbl. Nr. _____ und C._____ Gbbl. Nrn. _____ (nachfolgend: die Grundstücke). Dabei hat der Rekurrent sich und seiner Ehefrau an einem Teil der verkauften Grundstücke das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnrecht vorbehalten. Als Kaufpreis wurde in der öffentlichen Urkunde die Summe von CHF 1'400'000.-- aufgeführt, von der zur Abgeltung des Wohnrechts ein Kapitalwert von CHF 100'000.-- zum Abzug gebracht wurde. In der Folge veranlagte die Steuerverwaltung, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (Steuerverwaltung), am 20. Juli 2017 einen Grundstücksgewinn von CHF 187'569.--, wobei sie die Summe von CHF 1'400'000.-- als massgeblichen Erlös ansah.

B. Dagegen erhob der Rekurrent, vertreten durch die B._____ AG (Vertreterin), am 17. August 2017 Einsprache. Zur Begründung machte er geltend, der Kapitalwert für das Wohnrecht von CHF 100'000.-- stelle kein Entgelt dar, weshalb der massgebliche Erlös CHF 1'300'000.-- betrage und der steuerbare Grundstücksgewinn auf CHF 157'569.-- zu reduzieren sei.

C. Mit Einspracheentscheid vom 11. Januar 2018 wurde die Einsprache abgewiesen, was die Steuerverwaltung zusammengefasst damit begründete, dass der verkündete Preis von CHF 1'400'000.-- als Erlös massgeblich sei. Wie der Erlös vereinnahmt werde, d.h. die Zahlungsmodalitäten, sei aus steuerlicher Sicht unerheblich.

D. Mit Schreiben vom 9. Februar 2018, ergänzt durch die Eingabe vom 22. Februar 2018, hat die Vertreterin namens des Rekurrenten Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) eingereicht und erneut den Standpunkt vertreten, dass als massgeblicher Erlös der Betrag von CHF 1'300'000.-- anzusehen und der steuerbare Grundstücksgewinn auf CHF 157'569.-- zu reduzieren sei. Die Vertreterin begründet dies damit, dass durch den Vorbehalt des Wohnrechts eine Teilveräusserung vorliege und nicht die ganze Substanz der Grundstücke übertragen worden sei.

E. Die Steuerverwaltung hat sich am 23. April 2018 vernehmen lassen und die kostenpflichtige Abweisung des Rekurses beantragt. Ihrer Auffassung nach bewirke der Vorbehalt einer Nutzniessung oder eines Wohnrechts keinen Substanzverlust, weshalb nach der bernischen Praxis keine Substanzveränderung angenommen werde. Massgeblich sei deshalb der beurkundete Kaufpreis. Sie weist erneut daraufhin, dass die Zahlungsmodalitäten steuerrechtlich unerheblich seien.

F. Die Vertreterin hat namens des Rekurrenten mit Eingabe vom 16. Mai 2018 eine Stellungnahme der F. _____ eingereicht, in der zusammengefasst geltend gemacht wird, dass im Fall der Abtretung einer Liegenschaft unter Vorbehalt einer Nutzniessung oder eines Wohnrechts zu Gunsten des Abtreters der eingeräumte Vorbehalt kein Entgelt im Sinn der Erbschafts- und Schenkungssteuer darstelle. Die Besteuerung beim Verkauf eines Grundstücks unter Vorbehalt der Nutzniessung bzw. des Wohnrechts sei nicht anders zu beurteilen als die unentgeltliche Abtretung. Deshalb stelle der Kapitalwert von CHF 100'000.-- kein Entgelt dar und sei für die Bestimmung des Erlöses nicht massgebend. Zudem würde der Einbezug des Kapitalwerts, der nicht bezahlt worden sei, den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzen. Auch würde eine "interne Doppelbesteuerung" entstehen, indem das gleiche Steuersubstrat, das Wohnrecht, zweimal besteuert werde, nämlich einmal bei der Einkommenssteuer unter dem Titel des Eigenmietwerts und einmal bei der Grundstücksübertragung mittels der Grundstückgewinnsteuer.

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.
- 2.** 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]).
- 3.** Der Rekurrent hat verschiedene Grundstücke an seine Tochter verkauft und sich beim Verkauf ein Wohnrecht mit einem Kapitalwert von CHF 100'000.-- vorbehalten. Strittig ist, welches der für die Bestimmung des Grundstückgewinns massgebliche Erlös ist. Während die Steuerverwaltung dafür hält, dass der im Kaufvertrag als Kaufpreis genannte Betrag von CHF 1'400'000.-- als Erlös zu betrachten sei, macht der Rekurrent geltend, dass vom Betrag von CHF 1'400'000.-- der Kapitalwert des Wohnrechts von CHF 100'000.-- in Abzug zu bringen sei, so dass der massgebliche Erlös noch CHF 1'300'000.-- betrage.

4. Von Bundesrechts wegen sind die Kantone aufgrund von Art. 12 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) verpflichtet, eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben. Abs. 1 von Art. 12 StHG besagt, dass Gewinne zu besteuern sind, die sich ergeben, soweit "der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt". Eine genaue Definition, wie diese Werte zu ermitteln sind, kann dem StHG nicht entnommen werden. Die Kantone sind demnach nicht zu einer Harmonisierung der Gewinnermittlung verpflichtet (Bernhard Zwahlen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., 2017, N. 44 zu Art. 12 StHG).

5. Das Steuergesetz enthält in Art. 137 StG die Definition des Gewinns als Differenz zwischen dem Erlös und den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen). Gemäss Art. 138 Abs. 1 StG gilt als Erlös der gesamte Wert aller vermögenswerten Leistungen, zu denen sich die erwerbende Person gegenüber der veräussernden Person verpflichtet. Da das Entgelt und der Anlagewert nur dann sachgerecht miteinander verglichen werden können, wenn sie tatsächlich und rechtlich das gleiche Objekt betreffen, ist dabei der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (sog. Kongruenzprinzip) anzuwenden (vgl. VGer vom 23.1.1984, in NStP 1984 S. 49 ff.). Grundstückgewinnsteuerrechtlich relevante Substanzveränderungen am Grundstück sind deshalb bei der Bemessung des Gewinns durch entsprechende Korrekturen zu berücksichtigen. Zu korrigieren sind aber nur jene Änderungen, die den Substanzwert des Grundstücks verändern (vgl. dazu und zum Folgenden VGer vom 3.5.1993, in NStP 1993 S. 96 ff.). Im letztzitierten Entscheid hat das Verwaltungsgericht festgehalten, dass sowohl die Nutzniessung als auch das Wohnrecht den Substanzwert des Grundstücks nicht schmälern, weil sie zeitlich begrenzte dingliche Rechte sind. Es liegt anlässlich ihrer Einräumung auch keine Veräusserung oder Teilveräusserung vor. Dies bedeutet, dass im Gegensatz zur Einräumung eines unbefristeten dinglichen Rechts weder die Belastung einer Liegenschaft noch die Befreiung von einem Wohnrecht eine Substanzveränderung des Grundstücks zur Folge haben. Somit ist im Zusammenhang mit der Einräumung oder Ablösung eines Wohnrechts auch keine Erlös- oder Anlagewertkorrektur vorzunehmen. Diese gemäss dem Verwaltungsgericht sachgerechte Präzisierung des Kongruenzprinzips im Zusammenhang mit der Nutzniessung und dem Wohnrecht (vgl. VGer vom 3.5.1993, in NStP 1993 S. 103) hat ins geltende Steuergesetz Eingang gefunden. Gemäss Art. 137 Abs. 3 StG werden beschränkte dingliche Rechte wie die Nutzniessung und das Wohnrecht, die keinen Veräusserungstatbestand darstellen, bei der Veräusserung des damit belasteten Grundstücks in der Gewinnberechnung nicht berücksichtigt (RKE 100 2013 304 vom 24.9.2015, E. 3, nicht publiziert). Das Gesetz nennt zwar nur den Fall der Veräusserung des Grundstücks. Es wäre jedoch sachlogisch mit dem Kongruenzprinzip

nicht zu vereinbaren, wenn die Einräumung oder die Ablösung einer Nutzniessung oder eines Wohnrechts keinen Veräusserungstatbestand darstellen und solche Rechte bei einer Veräusserung des Grundstücks nicht in der Gewinnberechnung zu berücksichtigen sind, hingegen beim Erwerb des Grundstücks der Vorbehalt eines derartigen Rechts angerechnet würde.

6. Vorliegend ist unbestritten, dass für die vom Rekurrenten an seine Tochter abgetretenen Grundstücke ein Kaufpreis von CHF 1'400'000.-- vereinbart wurde (Sachverhalt Bst. A). Ausgehend von diesem Kaufpreis hat die Steuerverwaltung einen Grundstücksgewinn von CHF 187'569.-- veranlagt. Dabei hat sie den von den Vertragsparteien festgesetzten Kapitalwert des vom Rekurrenten vorbehaltenen Wohnrechts von CHF 100'000.-- nicht berücksichtigt.

Mit Blick auf die vorstehend dargelegte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts (E. 5), die die Steuerrekurskommission übernommen hat (RKE 100 2013 304 vom 24.9.2015, E. 3) und mit Blick auf die Formulierung von Art. 137 Abs. 3 StG, wonach die Einräumung eines Wohnrechts keine Substanzveränderung und keinen Veräusserungstatbestand darstellt, ist die Veranlagung zutreffend vorgenommen worden. Soweit sich die von Seiten des Rekurrenten eingereichte Stellungnahme der F._____ (Beilage zur Stellungnahme der Vertreterin vom 16. Mai 2018) auf die Lehre beruft, wonach die Einräumung eines Wohnrechts kein Entgelt darstelle, übersieht sie dabei, dass die betreffende Textstelle (Markus Langenegger in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 20 zu Art. 131 StG) nicht einschlägig ist. Sie bezieht sich nämlich auf die Frage, ob der Steueraufschub bei unentgeltlichen Handänderungen nach Art. 131 StG bei einer Einräumung eines Wohnrechts noch gewährt werden kann oder nicht. Die in Art. 131 StG vorgenommene Wertung der Einräumung eines Wohnrechts als unentgeltlich ist eine Spezialnormierung in Bezug auf den Steueraufschub und vorliegend irrelevant. Vor allem beeinflusst sie die Berechnung des Grundstücksgewinns nicht, denn bei einer späteren Veräusserung des mit Steueraufschub erworbenen Grundstücks kommt Art. 137 Abs. 3 StG, wonach die Einräumung eines Wohnrechts keine Substanzveränderung und keinen Veräusserungstatbestand darstellt, uneingeschränkt zum Tragen.

7. Auch der Vorwurf der Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) schlägt nicht durch. In der erwähnten Stellungnahme von F._____ (Beilage zur Stellungnahme der Vertreterin vom 16. Mai 2018) wird die Verletzung des Grundsatzes damit begründet, dass der Kapitalwert des Wohnrechts kein Entgelt darstelle. Die Frage, ob der Kapitalwert tatsächlich kein Entgelt darstellt, braucht nicht näher untersucht zu werden, da nach der Lehre und Rechtsprechung unerheblich ist, ob der vereinbarte Kaufpreis, welcher vorliegend klar und deutlich mit CHF 1'400'000.-- verkündet wurde, tatsächlich vereinnahmt oder als Darlehen stehen ge-

lassen wird und wie die Zahlungsmodalitäten im Übrigen gestaltet werden (VGE 19620 vom 8.2.1996; Markus Langenegger, a.a.O., N. 2 ff. zu Art. 138 StG).

Die F._____ begründet den Vorwurf der Verletzung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auch damit, dass das Wohnrecht keine Einkommensqualität habe; es stelle keine Realisierung von Einkommen dar. Diese Argumentation geht jedoch an der Sache vorbei, da es vorliegend nicht um die Einkommenssteuer, sondern um die Grundstückgewinnsteuer geht, die den Wertzuwachs eines Grundstücks im Sinn einer Objektsteuer ohne Rücksicht auf die finanzielle Situation der veräussernden Person beschlägt (VGE 21870 vom 25.11.2005, E. 3).

8. Schliesslich wird in der erwähnten Stellungnahme der F._____ eine "interne Doppelbesteuerung" geltend gemacht. Sinngemäss wird damit vorgebracht, dass mit der Besteuerung des Grundstückgewinns unter Einschluss des Kapitalwerts des Wohnrechts und der nachfolgenden Besteuerung des Eigenmietwerts des Wohnrechts durch die Einkommenssteuer das gleiche Steuersubstrat beim Rekurrenten zweimal besteuert werde. Diese Sichtweise ist nicht zutreffend. Wie vorstehend ausgeführt (E. 7), zielt die Grundstückgewinnsteuer auf den konjunkturellen Wertzuwachs, den das Grundstück ohne Zutun des Eigentümers (d.h. nach Abzug der Aufwendungen) erfahren hat. Demgegenüber betrifft die Eigenmietwertbesteuerung den Nutzwert des Grundstücks, welcher sich nach den Gegebenheiten auf dem Wohnungsmarkt richtet und nicht nach dem Verkehrswert des Grundstücks. Weder der Nutzniesser noch der Wohnrechtsberechtigte profitieren von einer konjunkturellen Wertsteigerung des von ihnen genutzten Grundstücks. Daher kann es sich nicht um das gleiche Steuersubstrat handeln.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Steuerverwaltung zutreffenderweise von der verkündeten Kaufpreissumme von CHF 1'400'000.-- ausgegangen ist (E. 6) und die dagegen erhobenen Einwände des Rekurrenten nicht durchdringen (E. 7 und E. 8). Die sich daraus ergebende Berechnung des Grundstückgewinns von CHF 187'569.-- hat der Rekurrent nicht beanstandet. Daraus folgt, dass der Rekurs abzuweisen ist.

9. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 1'500.-- damit dem unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

10. Ist der Rekurrent vertreten, so kann bei ganz- oder teilweiseem Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'500.--, werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
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 C _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Mion