

16 § 96 und 102 StG

Berücksichtigung eines Entgelts, welches an den Berechtigten für die Aufgabe eines Wohnrechts bezahlt wird (Umzug der überlebenden Witwe ins Altersheim), bei der Einkommenssteuer.

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 31. März 2015, i.S. KStA gegen X. (WBE.2014.382).

Aus den Erwägungen

1.

Nicht mehr streitig ist die Besteuerung des Werts der Wohnnutzung der Liegenschaft bis zum Auszug Ende Juni 2012; auch die Beschwerdegegnerin anerkennt dies nunmehr ausdrücklich. Umstritten ist einzig die Erfassung der Abgeltung für den "unverbrauchten" Teil des auf zehn Jahre festgelegten, vom Verkäufer für sich und seine Ehefrau vorbehaltenen Wohnrechts.

2.-3. (*identisch mit 2015 15 112, Erw. 1-2*)

4.

4.1.

Liegt in der Errichtung eines Vorbehaltswohnrechts wie dargelegt konzeptionell gesehen ein echter Vorbehalt (nicht etwa der entgeltliche Erwerb einer Personaldienstbarkeit), mit dem aber nicht in die Substanz des Grundstücks eingegriffen wird, so liegt auf der Hand, dass der als Abgeltung für die Nichtweiterausübung des Wohnrechts gezahlte bzw. hier lediglich vereinbarte und kreditierte Betrag entgegen der Auffassung des Spezialverwaltungsgerichts keine bloße Vermögensumschichtung bewirkt, sondern einen echten Vermögenszufluss. Der Wohnrechtsberechtigte, d.h. hier die Be-

schwerdegegnerin, hat mit der Aufgabe des Wohnrechts nämlich nichts anderes getan, als den Wert des Wohnrechts (genauer: der voraussichtlichen, künftig noch verbleibenden Nutzung) zu realisieren. Damit stellt das Entgelt für die Aufgabe des Wohnrechts, wie die Beschwerdeführerin zutreffend ausführt, entgegen der Auffassung des Spezialverwaltungsgerichts einen steuerbaren Vermögenszugang dar, und zwar unabhängig davon, ob das Entgelt nun als Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechts gemäss § 32 lit. d StG (so KLÖTI-WEBER, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri 2015, § 102 N 9a) oder als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen qualifiziert wird (so HANS-JÖRG MÜLLHAUPT, in: KLÖTI-WEBER/SIEGRIST/WEBER, a.a.O., § 32 N 11; ebenso schon in der Voraufgabe).

4.2.

Dieses Resultat ergibt sich im Übrigen schon aufgrund der Prämisse, dass Einkommens- und Grundstückgewinnsteuerrecht nach dem Willen des Bundesgesetzgebers – abgesehen von der Steuerfreiheit von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen – ein lückenloses System der Einkommensbesteuerung darstellen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 29. Februar 2012 [2C_622/2011] Erw. 4 mit Hinweisen). Die Lückenlosigkeit hat zur Folge, dass Zuflüsse von aussen entweder der allgemeinen Einkommenssteuer oder der den Kantonen vorbehaltenen Grundstückgewinnsteuer unterliegen (vgl. dazu MARKUS REICH, in: PETER ATHANAS/MARTIN ZWEIFEL [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel 2002, Art. 7 N 16 ff. und 84). Dieses Bestreben nach Lückenlosigkeit des Systems ergibt sich im Übrigen auch für das kantonale Recht aus § 25 Abs. 1 i.V.m. § 95 Abs. 2 StG.

Dabei bleibt zwar die Besteuerung der Grundstückgewinne ausdrücklich den Kantonen überlassen (vgl. REICH, a.a.O., Art. 12 N 1 f.). Dementsprechend hat der Bundesgesetzgeber aus steuersystematischen Gründen in Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG bestimmte Arten von Einkünften, welche traditionell, obwohl nicht direkt Einkünfte aus der Veräusserung eines Grundstücks, der Grundstückgewinn-

steuer unterliegen (z.B. Geschäfte über Mobilien, die jedoch hinsichtlich der Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken), dem Bereich der Einkommenssteuer ausdrücklich entzogen und allein der Grundstückgewinnsteuer zugewiesen. Unter die dort genannten Einkünfte fällt die hier streitige Ablösungszahlung nicht. Abgesehen von den in Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG genannten Einkünften unterliegt, von hier nicht zutreffenden Ausnahmen abgesehen (z.B. Steuerfreiheit von auf beweglichem Privatvermögen erzielten Kapitalgewinnen), jeder geldwerte Zufluss der Einkommenssteuer. Es steht fest, dass der Verzicht auf die weitere Ausübung des Wohnrechts am Grundstück GB Y. im Jahr 2012 bei der Beschwerdegegnerin einen geldwerten Zufluss bewirkt hat. Auch deshalb ist die Beschwerde gutzuheissen und das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 18. September 2014 aufzuheben. Damit wird ohne weitere Anordnung der Einspracheentscheid der Steuerkommission Y. wiederhergestellt.

4.3.

Nicht zu übersehen ist, dass die Besteuerung der Abgeltung für die Aufgabe des Wohnrechts als Einkommen bei der Beschwerdegegnerin im Ergebnis dazu führt, dass der Geldwert der weiteren Nutzung der Liegenschaft jedenfalls für die Restdauer des Wohnrechts im Ergebnis nicht nur bei der Beschwerdegegnerin, sondern darüber hinaus beim Erwerber – als Eigenmietwert, sofern er die Liegenschaft nach dem Auszug der Beschwerdegegnerin selbst nutzt, oder als Mietertrag aus der Vermietung der Liegenschaft – nochmals steuerlich erfasst wird. Aus steuersystematischer Sicht stellt sich daher die Frage, ob diese steuerliche Doppelbelastung der Vermögenszuflüsse aus der Nutzung bzw. der Entschädigung für die Aufgabe der Nutzung der Liegenschaft nicht durch eine der einkommenssteuerlichen Belastung der Beschwerdegegnerin korrespondierende einkommenssteuerliche Entlastung des Erwerbers beseitigt bzw. zumindest gemildert werden müsste. Darüber ist indessen hier, wo nur die Besteuerung der Beschwerdegegnerin streitig war, nicht zu entscheiden.