

15 § 96 und 102 StG

Berücksichtigung eines Wohnrechts, welches beim Kauf eines Grundstücks durch den Verkäufer vorbehalten wurde und in der Folge erlosch (infolge Todes des Berechtigten), bei der Gewinnermittlung im Falle des späteren Verkaufs des Grundstücks (Wert des Wohnrechts Teil der Anlagekosten?).

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 31. März 2015, i.S. KStA gegen X. (WBE.2014.381).

Aus den Erwägungen

1.

1.1.

Behält sich der Veräusserer eines Grundstücks die Nutzniessung oder ein Wohnrecht am veräusserten Grundstück vor, fragt sich zunächst: Stellt dieser Vorgang einen Verkauf mit anschliessender entgeltlicher Einräumung der Personaldienstbarkeit durch den Käufer oder den Verkauf eines mit einer Personaldienstbarkeit (sog. Vorbehaltsnutzniessung bzw. -wohnrecht) belasteten Grundstücks dar?

Dem Gesetz ist keine direkte Antwort auf diese Frage zu entnehmen. Die ältere aargauische Praxis zu § 102 StG betreffend den Erlös bei der Grundstückgewinnsteuer behandelte den Barwert der entsprechenden Nutzniessung bzw. des Wohnrechts als Bestandteil des Erlöses, d.h. rechnete den Barwert zu diesem hinzu (vgl. dazu MARIANNE KLÖTI-WEBER, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri 2015, § 102 N 9). Im Ergebnis ging die ältere Praxis somit davon aus, dass der Verkäufer zunächst das unbelastete Grundstück veräussere und sich unmittelbar anschliessend daran ein Wohnrecht an diesem einräumen lasse. Eine solche Praxis, welche das Bundesgericht in einem Entscheid vom 23. Januar 2002

(2P.253/2001) mit Bezug auf den Kanton Uri für haltbar befunden hat, befolgen auch heute noch verschiedene Kantone (so insbesondere der Kanton Zürich; vgl. dazu ausführlich FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 220 N 40 ff.).

In einem Urteil vom 9. Februar 2000 (StE 2000 B 26.26 Nr. 3) stellte das Bundesgericht hingegen für den Bereich der direkten Bundessteuer fest, bei der Vorbehaltsnutznießung werde nicht etwa ein Grundstück veräußert und hernach an diesem durch den Erwerber ein Nutznießungsrecht zugunsten des Veräußerers bestellt. Vielmehr werde ein bereits – durch den Veräußerer – mit einem Nutznießungsrecht belastetes Grundstück verkauft. Im Anschluss an dieses in der Folge bestätigte (vgl. Urteil vom 31. Januar 2002 [= StE 2002 B 25.3 Nr. 28 = StR 2002, 322]; seitherige konstante bundesgerichtliche Praxis; vgl. zuletzt Urteil vom 6. September 2010 [2C_256/2010 = StE 2011 B 25.3 Nr. 37] Erw. 2.2.2 mit Nachweisen) und von der Lehre begrüßte Urteil (vgl. dazu THOMAS STADELMANN, Grundstückveräußerung mit gleichzeitiger Begründung eines Nutzungsrechts, Jusletter vom 25. November 2002, sowie MADELEINE SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2002, Direkte Bundessteuer, ASA 73, S. 11 mit Hinweis; vgl. dagegen zum Festhalten an der bisherigen Praxis im Kanton Zürich RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., § 220 N 41) wurde die Praxis im Kanton Aargau geändert und wird seither nur der Wert des übertragenen (nackten) Eigentums, nicht jedoch der Wert eines anlässlich eines Verkaufs vom Veräußerer begründeten Wohnrechts als Erlös gemäss § 102 Abs. 1 StG berücksichtigt (so auch KLÖTI-WEBER, a.a.O., § 102 N 9).

1.2.

An dieser Praxis zum Erlösbegriff gemäss § 102 Abs. 1 StG bzw. der ihr zugrunde liegenden Antwort auf die Frage nach der Behandlung der Vorbehaltsnutznießung ist festzuhalten, da allein sie der wirtschaftlichen Realität entspricht. Zwar verändert sich der objektive Wert der Liegenschaft durch die Begründung der Vorbehaltsnutznießung nicht. Hingegen kommt dem Grundstück aus der

Perspektive des Erwerbers als Folge der Vorbehaltsnutznießung ein geringerer Wert zu, als wenn er die Liegenschaft unbelastet erworben hätte. Der Wert erholt sich aus seiner Sicht vollständig erst wieder mit dem Erlöschen von Nutznießung bzw. Wohnrecht (vgl. dazu auch PETER LOCHER, Besteuerung von Renten und rentenähnlichen Rechtsverhältnissen in der Schweiz, SJZ 1991, S. 187 [zit. Renten]). Der Käufer – im zu beurteilenden Fall die Beschwerdegegnerin – erwirbt ein mit einer Personaldienstbarkeit belastetes Grundstück und zahlt dementsprechend weniger dafür als für ein unbelastetes Grundstück. Dass in Kaufverträgen häufig (und auch hier) der Wert der Personaldienstbarkeit beziffert wird, ändert nichts. Darin liegt entgegen der Auffassung der Beschwerdegegnerin – und auch entgegen dem Merkblatt des KStA zur Grundstückgewinnsteuer vom 9. Dezember 2002 (vgl. Merkblatt, S. 19 Ziff. 8.1.) – keine weitere Leistung gemäss § 102 Abs. 1 StG.

2.

2.1.

Gemäss § 96 Abs. 2 lit. c StG ist der Veräusserung gleichgestellt "die Belastung eines Grundstückes mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstückes dauernd und wesentlich beeinträchtigen und dafür ein Entgelt entrichtet wird". Die Personalervituten (Nutznießung und Wohnrecht) erfüllen, weil sie naturgemäss von beschränkter Dauer sind, das Erfordernis der dauernden Belastung nicht (KLÖTI-WEBER, a.a.O., § 96 N 45 mit Hinweisen). Die entgeltliche Einräumung einer Nutznießung oder eines Wohnrechts berührt somit nach aargauischer Praxis die Substanz des betroffenen Grundstückes nicht (bzw. nicht in einem ausreichend erheblichen Umfang). Daher ist darin keine die Grundstückgewinnsteuer auslösende (Teil-)Veräusserung zu erblicken.

Es ist nicht auszuschliessen, dass diese Praxis nicht in allen Fällen die wirtschaftliche Realität exakt widerspiegelt. Zwar liegt nämlich auf der Hand, dass z.B. eine bloss für eine relativ kurze Zeitspanne (sei es nun durch fixe Bestimmung des Zeitraums oder weil die Lebenserwartung des Berechtigten nicht hoch ist) eingeräumte

Personaldienstbarkeit keine erhebliche Werteinbusse für das betroffene Grundstück bedeutet. Umgekehrt ist ebenso klar, dass bei Einräumung einer Personaldienstbarkeit für einen langen Zeitraum zwar nicht der objektive, aber doch der subjektive Wert der belasteten Liegenschaft für deren Eigentümer eine erhebliche Einbusse erfährt. Dementsprechend rechtfertigt sich die bisherige Praxis jedenfalls für voraussichtlich zeitlich absehbare Personaldienstbarkeiten. Der Anwendungsbereich der Grundstückgewinnsteuer würde überdehnt, würde die entgeltliche Begründung einer zeitlich relativ beschränkten Personaldienstbarkeit als Veräusserungsvorgang behandelt. Nicht zu beantworten ist hier im Übrigen die Frage, ob bei der Einräumung zeitlich langwährender Personaldienstbarkeiten eine Unterstellung unter die Grundstückgewinnsteuer zutreffend wäre.

2.2.

Die dargelegte Praxis zu § 96 Abs. 1 lit. c StG – keine Grundstückgewinnsteuerfolgen bei *entgeltlicher* Begründung einer Personaldienstbarkeit, weil kein oder nur unwesentlicher Substanzeingriff – hat auch Bedeutung für die *unentgeltliche* Begründung von Dienstbarkeiten; eine solche erfolgte hier im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft durch die Beschwerdegegnerin im Jahr 2008 (vgl. zur Unentgeltlichkeit der Vorbehaltsnutzniesung bzw. des -wohnrechts PETER LOCHER, a.a.O., S. 187 Ziff. 3.3.3.).

Wirtschaftlich betrachtet unterscheiden sich nämlich entgeltliche Einräumung einer Personaldienstbarkeit und unentgeltliche Begründung einer solchen mit Bezug auf die Werteinbusse des betroffenen Grundstücks nicht. Auch bei der Errichtung eines Vorbehaltswohnrechts (der Eigentümer behält wirtschaftlich gesehen den Nutzungswert seiner Liegenschaft) und der unentgeltlichen Einräumung eines Wohnrechts durch den Eigentümer an einen Dritten ist nach Begründung der Personaldienstbarkeit im Ergebnis wirtschaftlich gesehen der Wert des Grundstücks für den Eigentümer in gleicher Weise wie bei entgeltlicher Begründung des gleichen Rechts belastet: beim Vorbehaltswohnrecht für den Erwerber, bei der unentgeltlichen Einräumung einer Personaldienstbarkeit für den Eigentümer. Auch wenn sich in diesen Fällen die Frage nach einer Anwendung der Grundstückgewinnsteuer naturgemäss nicht stellt – es fehlt nicht nur

an einer Veräusserung, sondern an deren Entgeltlichkeit –, so liegt doch auf der Hand, dass auch in diesen Fällen zumindest bei zeitlich absehbarer Länge der eingeräumten bzw. vorbehaltenen Personaldienstbarkeit kein wesentlicher Substanzeingriff in das betroffene Grundstück (bzw. in dessen Wert) resultiert.

Führt aber die Errichtung einer Personaldienstbarkeit zu keiner Substanzminderung beim betroffenen Grundstück, so kann konsequenterweise auch bei Erlöschen oder Ablösung einer solchen keine Substanzzunahme angenommen werden. Dieser Überlegung folgt denn auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 3. Mai 1993 [NStP 1993, 96 ff.]; vgl. zur Kritik an diesem Entscheid PETER LOCHER, Nutzniessungsbelastungen, Bemerkungen zum VGE vom 3. Mai 1993, [Bemerkungen] BN 1994, S. 214 ff.; vgl. auch MARKUS LANGENEGGER, in: CHRISTOPH LEUCH/PETER KÄSTLI/MARKUS LANGENEGGER [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Muri 2011, Art. 137 N 47).

3.

Diese Überlegung hat zur Folge, dass entgegen der Auffassung der Beschwerdegegnerin der Wert des beim Erwerb der Liegenschaft im Jahr 2008 vorbehaltenen Wohnrechts bei der Berechnung des aus der Weiterveräusserung des Grundstücks im Jahre 2013 resultierenden Grundstückgewinns ausser Betracht fällt bzw. nicht als Anlagekosten angerechnet werden kann. Es fehlt eben wie dargelegt, jedenfalls nach aargauischer Auffassung, an einer Substanzzunahme, welche im Rahmen des Grundsatzes der vergleichbaren Verhältnisse (vgl. dazu ausführlich PETER LOCHER, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Bern 1976, S. 66 ff; LOCHER vertritt freilich hinsichtlich des Erlöschens von Personaldienstbarkeiten die Auffassung, dabei handle es sich um eine zu berücksichtigende Substanzzunahme; diese Auffassung ist für das aargauische Grundstückgewinnsteuerrecht wie erwähnt abzulehnen) zu berücksichtigen wäre. Das führt zur Gutheissung der Beschwerde des KStA und zur Aufhebung des Urteils des Spezialverwaltungsgerichts vom 18. September 2014. Damit wird ohne weitere Anordnung der Ein-

spracheentscheid der Steuerkommission Y. vom 30. April 2014 wiederhergestellt.