

100.2016.11U
HAT/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 2. September 2016

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Häberli und Müller
Gerichtsschreiber Röthlisberger Brandenburg

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

gegen

A. _____
vertreten durch Fürsprecher ...
Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Grundstückgewinnsteuer 2013 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 11. Dezember 2015; 100 14 315)



Sachverhalt:

A.

Am 26. September 2013 verkaufte A._____ die Stockwerkeinheit B._____ Gbbl. Nr. 1___ zum Preis von Fr. 520'000.-- an ihre Tochter und deren Ehemann. Gleichentags erwarb sie für Fr. 365'000.-- eine Eigentumswohnung in C._____. Während A._____ bei einer früheren Veräusserung von selbstgenutztem Wohneigentum ein Steueraufschub gewährt worden war (Rohgewinn von Fr. 186'286.--), bewirkte der Kauf des Ersatzobjekts in C._____ keinen Steueraufschub mehr. Mit Einspracheentscheid vom 15. Mai 2014 bestimmte die Steuerverwaltung des Kantons Bern den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. 62'000.--.

B.

In Gutheissung des von A._____ erhobenen Rekurses reduzierte die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. 29'900.-- (Entscheid vom 11.12.2015).

C.

Hiergegen hat die Steuerverwaltung des Kantons Bern am 11. Januar 2016 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt die Aufhebung des angefochtenen Entscheids und die Bestätigung ihres Einspracheentscheids vom 15. Mai 2014.

Mit Beschwerdeantwort vom 20. Januar 2016 bzw. Vernehmlassung vom 19. Januar 2016 schliessen A._____ und die StRK je auf Abweisung der Beschwerde.

Die Steuerverwaltung hat am 19. Februar 2016 eine Stellungnahme zu Beschwerdeantwort und Vernehmlassung eingereicht. A._____ hat sich am 25. Februar 2016 erneut vernehmen lassen.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerverwaltung ist gestützt auf Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG zur Beschwerdeführung befugt. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Da der Streitwert Fr. 20'000.-- nicht erreicht, fällt die Beurteilung der Beschwerde in die einzelrichterliche Zuständigkeit (vgl. Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]); die Verhältnisse rechtfertigen indes eine Überweisung an die Kammer (Art. 57 Abs. 6 i.V.m. Art. 56 Abs. 1 GSOG).

1.3 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

2.1 Gemäss Art. 128 Abs. 1 StG unterliegen Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder von Teilen solcher der Grundstückgewinnsteuer. Steuerpflichtig sind namentlich Personen, die ein Grundstück im Kanton Bern veräussern (Art. 126 Abs. 1 Bst. a StG). Die Höhe des steuerbaren Gewinns bestimmt sich ausgehend von der Differenz zwischen dem Verkaufserlös und den Anlagekosten des veräusserten Grundstücks (vgl. Art. 137 StG). Unter bestimmten Voraussetzungen wird ein Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung gewährt (vgl. Art. 132 ff. StG) und der erzielte Gewinn erst bei der Weiterveräusserung des Ersatzgrundstücks

besteuert (Art. 136 Abs. 1 StG). Gegebenenfalls werden sämtliche aufgeschobenen Rohgewinne in die das Ersatzgrundstück betreffende Gewinnberechnung einbezogen und als Teil des Gesamtgewinns besteuert (Art. 136 Abs. 2 StG).

2.2 Die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen; vgl. sogleich E. 2.3.1) der Stockwerkeinheit in B._____, deren Veräusserung die Grundstückgewinnsteuer auslöst, bestimmen sich unstrittig wie folgt: Die Beschwerdegegnerin hat einen Anteil von Fr. 482'349.-- der Aufwendungen für die Erstellung des Wohngebäudes getragen, einen Kaufpreis von insgesamt Fr. 93'840.-- für das Grundstück bezahlt und für Handänderung und Verschreibung Auslagen von Fr. 10'743.-- getätigt; die Anlagekosten machen also insgesamt Fr. 586'932.-- aus. Aus dem Verkauf der Stockwerkeinheit hat die Beschwerdegegnerin einen Erlös von Fr. 520'000.-- erzielt. Unbestritten ist weiter der Umstand, dass der Erwerb der Liegenschaft in C.____ (vorne Bst. A) nicht zu einem Steueraufschub führt, weil der für diese bezahlte Kaufpreis unter den Anlagekosten der Stockwerkeinheit in B._____ liegt (vgl. Art. 135 Abs. 1 StG). Die Veräusserung Letzterer ist deshalb unmittelbar steuerbar, wobei für die Gewinnberechnung der aufgeschobene Rohgewinn von Fr. 186'286.-- (vorne Bst. A) sowie ein Besitzesdauerabzug von 48 % zu berücksichtigen sind.

2.3 Die StRK hat den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. 29'937.-- (gerundet Fr. 29'900.--) bestimmt, während die Steuerverwaltung einen Betrag von Fr. 62'064.-- (gerundet Fr. 62'000.--) ermittelt. Wie der steuerbare Grundstücksgewinn im Einzelnen zu berechnen ist, wird in Art. 137 ff. StG einlässlich geregelt:

2.3.1 Zunächst ist der Rohgewinn aus dem Unterschied zwischen Erlös und Anlagekosten des Grundstücks zu bestimmen, die sich aus dem Erwerbspreis und den relevanten Aufwendungen zusammensetzen (Art. 137 Abs. 1 StG). Welche Ausgaben zu Letzteren zählen, wird in Art. 142 StG näher umschrieben. Vorliegend sind die Kosten des Neubaus (Abs. 2 Bst. c) und die Auslagen für Handänderung und Verschreibung (Abs. 2 Bst. a) zu berücksichtigen. Die Ermittlung des Erwerbspreises richtet sich nach Art. 139-141 StG, wobei in der Regel der im Grundbuch eingetragene

Preis als Erwerbspreis gilt (Art. 139 Abs. 1 StG), während Spezialbestimmungen den besonderen Verhältnissen nach einem Steueraufschub Rechnung tragen. Für den hier interessierenden Fall der Weiterveräusserung eines selbstgenutzten Eigenheims, dessen Anschaffung zu einem Steueraufschub nach Art. 134 Bst. a StG geführt hat (Ersatzobjekt), ist Art. 140 Bst. c StG massgebend, wonach als Erwerbspreis die um den aufgeschobenen Rohgewinn gekürzten Anlagekosten des Ersatzgrundstücks gelten. Für die vorliegende Gewinnberechnung entspricht der massgebende Erwerbspreis also der Differenz zwischen dem aufgeschobene Rohgewinn von Fr. 186'286.-- und den Anlagekosten der Stockwerkeinheit in B._____, die Fr. 586'932.-- ausmachen (vorne E. 2.2), und beträgt mithin Fr. 400'646.--. Da die Aufwendungen im Sinn von Art. 142 StG als Teil der Anlagekosten des Ersatzgrundstücks bereits in diese Berechnung eingeflossen sind, umschreibt Art. 140 Bst. c StG letztlich nicht bloss den massgebenden Erwerbspreis, sondern die gesamten für die konkrete Gewinnberechnung relevanten Anlagekosten. Der Betrag von Fr. 400'646.-- ist demnach dem erzielten Erlös von Fr. 520'000.-- gegenüberzustellen, was einen Rohgewinn von Fr. 119'354.-- ergibt.

2.3.2 Gemäss Art. 137 Abs. 2 StG ist der steuerbare Grundstücksgewinn ausgehend vom Rohgewinn zu ermitteln, indem von diesem Abzüge für die Besitzdauer (Art. 144 StG) und allfällige Verluste aus andern Geschäften (Art. 143 StG) gemacht werden. Bei Grundstücken, die wegen Ersatzbeschaffung unter Steueraufschub erworben worden sind, kommt der Besitzdauerabzug von zwei Prozent pro Jahr (vgl. Art. 144 Abs. 1 StG) nach der Sonderregel von Art. 144 Abs. 3 i.V.m. Art. 144 Abs. 2 StG zum Tragen: Es findet eine geteilte Berechnung statt, bei der für den aufgeschobenen Rohgewinn der Zeitpunkt der letzten besteuerten Veräusserung (oder entgeltlichen Handänderung ohne Gewinn) und für den Teilgewinn, der auf die Ersatzliegenschaft entfällt, jener der Ersatzbeschaffung massgebend ist. Da die Veräusserung der Stockwerkeinheit in B._____ – für sich allein betrachtet – mit Verlust erfolgt ist, entfällt vorliegend kein Gewinn auf das Ersatzobjekt und ist der Abzug von 48 %, wie er unbestrittenermassen für den aufgeschobenen Rohgewinn Geltung hat, auf den gesamten massgebenden Rohgewinn anzuwenden; die geteilte Berechnung des Besitzdauerabzugs entfällt. Zumal keine Verluste aus andern Grundstückge-

schäften zu berücksichtigen sind, reduziert sich der Rohgewinn so von Fr. 119'354.-- auf Fr. 62'064.-- bzw. gerundet Fr. 62'000.--.

2.3.3 Mithin weicht die Berechnung der StRK vom Ergebnis ab, das sich in Anwendung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen ergibt, während jene der Steuerverwaltung korrekt erscheint. Die Steuerverwaltung rügt denn auch, der angefochtene Entscheid verstosse gegen die klare gesetzliche Regelung und verletze insbesondere Art. 140 Bst. c StG.

2.4 Die StRK hat eine nach «aufgeschobenem» Geschäft und aktueller Veräusserung getrennte Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns vorgenommen. Zunächst reduzierte sie den aufgeschobenen Rohgewinn aus dem früheren Geschäft um den Besitzesdauerabzug und verrechnete die Differenz von Fr. 96'869.-- anschliessend mit einem Verlust von Fr. 66'932.--, der sich aus der Veräusserung der Stockwerkeinheit in B. _____ ergebe. Indes ist mit der Steuerverwaltung festzuhalten, dass nicht ersichtlich ist, weshalb hier eine derartige, vom dargestellten gesetzlich geregelten Vorgehen abweichende getrennte Gewinnberechnung vorzunehmen wäre:

2.4.1 Für ihr Vorgehen hat sich die StRK unter anderem auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zur (gestaffelten) Gewinnberechnung bei gleichzeitiger Veräusserung mehrerer Grundstücke berufen (angefochtener Entscheid, E. 6). Die Steuerverwaltung wendet gegen diese Bezugnahme zu Recht ein, dass bloss ein einziges Geschäft zu beurteilen und – anders als im von der Vorinstanz zitierten Präjudiz (VGE 22238 vom 4.7.2005, E. 3.3 und 3.4.1) – nicht die Auswirkungen verschiedener gleichzeitig erfolgter Verkäufe aufeinander zu klären sei. Ferner ist der Hinweis der StRK auf ein im Schrifttum präsentiertes Berechnungsbeispiel aus dem Bereich des mehrfachen Steueraufschubs weder massgebend noch einschlägig (vgl. Markus Langenegger in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 136 N. 9).

2.4.2 Die Vorinstanz hat zudem auf die Spezialbestimmung betreffend geteilte Berücksichtigung des Besitzesdauerabzugs nach einem Steueraufschub (vgl. vorne E. 2.3.2) verwiesen. Zwar würden in Art. 144 Abs. 3 StG nur Gewinne erwähnt, sodass der Umgang mit Verlusten nicht geregelt

werde. Es gebe aber keinen Grund, bezüglich solcher von der gesetzlich vorgeschriebenen Berechnungsart abzuweichen (angefochtener Entscheid, E. 7.4). Mit dieser Argumentation will sie offenbar die Regelung von Art. 144 Abs. 3 i.V.m. Art. 144 Abs. 2 StG als Beleg dafür anführen, dass ihr zweigeteiltes Vorgehen gesetzeskonform sei. Dabei übersieht sie, dass die betreffenden Bestimmungen ordnen, wie der steuerbare Grundstücksgewinn ausgehend vom bereits gemäss Art. 137-142 StG ermittelten Rohgewinn zu bestimmen ist (vgl. Art. 137 Abs. 2 StG). Sie knüpfen also logisch an die zuvor erfolgte Berechnung des massgebenden Rohgewinns an und beeinflussen deshalb weder dessen Höhe noch stehen sie einer Anwendung des hier einschlägigen Art. 140 Bst. c StG entgegen. Die Regelung von Art. 144 Abs. 3 i.V.m. Art. 144 Abs. 2 StG soll einzig sicherstellen, dass die infolge des gewährten Steueraufschubs unterschiedlich langen Besitzdauern entsprechend den jeweiligen konkreten Anteilen am Gesamtgewinn berücksichtigt werden; sie führt indes nicht zu einer separaten Berechnung des steuerbaren Gewinns aus dem «aufgeschobenen» Geschäft und jenem aus der steuerauslösenden Veräusserung. Es ist nicht die Gewinnberechnung als Ganzes getrennt vorzunehmen, sondern bloss die Berücksichtigung des Besitzesdauerabzugs (vgl. auch Beschwerde, S. 6 f.). Wie dargelegt beträgt der Rohgewinn, auf den Art. 144 Abs. 3 i.V.m. Art. 144 Abs. 2 StG anzuwenden sind, hier Fr. 119'354.-- (vorne E. 2.3.1). Der Umstand, dass nur der aufgeschobene Rohgewinn aus dem früheren Grundstücksgeschäft zum massgebenden Rohgewinn beigetragen hat, führt dazu, dass auf die in Art. 144 Abs. 3 StG vorgesehene geteilte Berechnung verzichtet werden kann, da die Zeitspanne, während der die Beschwerdegegnerin die Stockwerkeinheit in B. _____ zu Eigentum hatte, für das Ergebnis unerheblich ist (vorne E. 2.3.2). Dass nicht auch die steuerauslösende Veräusserung zu einem Gewinn führt, hat auf die Berechnung des steuerbaren Grundstücksgewinns keine weitergehenden Auswirkungen.

2.4.3 Zwar hat sich die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid nicht auf die (publizierte) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zur Berücksichtigung von Teilverlusten bei gestaffeltem Erwerb eines insgesamt mit Gewinn veräusserten Grundstücks gestützt, sie hat das massgebende Präjudiz in ihrer Begründung aber wiederholt erwähnt (angefochtener Entscheid,

E. 6 und 7.4). Deshalb sei hier kurz festgehalten, dass sich aus dem in BVR 2007 S. 512 publizierten VGE 22712 vom 27. Februar 2007 nichts zur Klärung der vorliegenden Streitigkeit ergibt: Im betreffenden Verfahren hat das Verwaltungsgericht seine Rechtsprechung bestätigt, wonach bei gestaffeltem Erwerb mit unterschiedlichem Erwerbspreis für verschiedene, später zu einem Grundstück vereinigte Teile des veräusserten Eigentums eine getrennte Gewinnberechnung bis auf Stufe Reingewinn vorzunehmen ist (E. 3.5; vgl. BVR 1998 S. 503 E. 2b). Dabei wurde entschieden, dass es für das Vorgehen unerheblich ist, ob auf allen Teilen des veräusserten Eigentums Gewinne gemacht werden oder ob sich Teilgewinne mit Teilverlusten kombinieren (E. 3.6 f.). Da vorliegend weder ein gestaffelter Erwerb mit entsprechenden Komplikationen bei der Gewinnberechnung vorliegt noch eine Veräusserung mehrerer (Teil-)Grundstücke zu beurteilen ist, ist diese Rechtsprechung nicht einschlägig.

2.5 Nach dem Gesagten hält der angefochtene Entscheid, der den steuerbaren Grundstücksgewinn auf (gerundet) Fr. 29'900.-- reduziert, der Rechtskontrolle nicht stand. Die Beschwerde ist gutzuheissen, der angefochtene Entscheid aufzuheben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 15. Mai 2014 zu bestätigen.

3.

3.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Beschwerdegegnerin kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG).

3.2 Die Kosten des Verfahrens vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens neu zu verlegen. Mithin wird die unterliegende Beschwerdegegnerin kostenpflichtig (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 11. Dezember 2015 wird aufgehoben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 15. Mai 2014 bestätigt.
2. a) Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'000.--, werden der Beschwerdegegnerin auferlegt.
b) Für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht werden keine Parteikosten gesprochen.
3. a) Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden der Beschwerdegegnerin auferlegt.
b) Für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Beschwerdegegnerin
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Der Gerichtsschreiber:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.