

Grundstückgewinnsteuer. Art. 8 Abs. 1, Art. 9 Abs. 1 aGStG. Veräusserungserlös. Vorbehaltsnutznießung im Rahmen einer Liegenschaftsveräusserung. Der Erwerber verpflichtet sich im Rahmen des Liegenschaftskaufs, dem Veräusserer die Nutznießung an der Liegenschaft einzuräumen. Der Barwert des Nutznießungsrechts nach statistischen Werten wird als weitere Leistung zum Veräusserungserlös gezählt. Praxis im Kanton Uri und vielen anderen Kantonen. Die Auslegung von Art. 9 Abs. 1 aGStG führt zu keinem anderen Ergebnis. Abweisung der Beschwerde.

Obergericht, 24. November 2015, OG V 14 74

Aus den Erwägungen:

1. a) Die Veräusserung des Grundstücks Nr. C (Gemeinde Seedorf) durch den Beschwerdeführer an seinen Sohn fand am 3. Juni 2009 statt (Vertrag vom 20.05.2009, Beschwerdebeilage [nachfolgend: BF-act.] 3). Zu diesem Zeitpunkt war noch das Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer vom 1. Dezember 1996 (GStG, RB 3.2231) in Kraft. Die Besteuerung der vorliegenden Grundstückveräusserung erfolgt nach den Grundsätzen dieses Gesetzes (Art. 258 Abs. 2 i.V.m. Art. 271 Abs. 2 StG). Hingegen sind die Verfahrensbestimmungen des nun in Kraft stehenden Steuergesetzes massgebend (Art. 258 Abs. 3 i.V.m. Art. 271 Abs. 2 StG). Das Verfahren wird in den Art. 168 ff. StG und, wenn nichts anderes bestimmt ist, in der kantonalen VRPV geregelt (Art. 175 StG).

2. Sachverhaltsmässig ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer das Grundstück Nr. C (Gemeinde Seedorf) mit öffentlicher Urkunde vom 20. Mai 2009 seinem Sohn Z veräusserte. Als Entschädigung wurde vereinbart, dass Z dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau ein Nutznießungsrecht einräumt, ihnen Fr. 50'000.-- in bar bezahlt, die Grundpfandschuld in der Höhe von Fr. 245'000.-- übernimmt und seinen beiden Brüdern A und B je Fr. 50'000.-- zahlt (BF-act. 3 Ziff. II. 4, S. 4). Ebenso unbestritten ist der kapitalisierte Wert des Nutznießungsrechts in der Höhe von Fr. 65'500.--. Strittig ist einzig, ob der kapitalisierte Wert des Nutznießungsrechts in der Höhe von Fr. 65'500.-- für die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer zum Veräusserungserlös zu zählen ist (vergleiche E. 1 d hievor).

3. a) Gemäss Art. 8 Abs. 1 GStG gilt als Grundstücksgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Massgebend für die Ermittlung des Grundstücksgewinns ist die letzte steuerbegründende Handänderung ohne Steueraufschub (Art. 8 Abs. 2 GStG). Als Veräusserungserlös gilt der Erwerbspreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (Art. 9 Abs. 1 GStG). In gleicher Weise gilt bei den Anlagekosten als Erwerbspreis der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (Art. 10 Abs. 1 GStG). Der Bericht und Antrag des Regierungsrates vom 5. August 1996 an den Landrat zur Änderung des Gesetzes über die Grundstückgewinnsteuer (GStG) hält fest (Anhang II S. 8), dass die Einräumung eines Wohnrechts an den Veräusserer als weitere Leistung im Sinne von Art. 10 Abs. 1 GStG gilt. Das Bundesgericht hat in einem Art. 9 Abs. 1 GStG betreffenden Urteil die Ansicht gestützt, dass die Einräumung eines Wohnrechts zum Veräusserungserlös zu zählen ist (BGE 2P.253/2001 vom 23.01.2002 E. 2b).

b) Die Bedeutung des Art. 9 Abs. 1 GStG und insbesondere jene der Wendung „mit Einschluss aller weiteren Leistungen“ ergibt sich nicht aus dem Wortlaut. Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich ferner zwar nicht unmittelbar, dass die Einräumung eines Nutznießungsrechts zum Veräusserungserlös zu zählen wäre. Unmittelbar ergibt sich dies lediglich für ein dem Veräusserer eingeräumtes Wohnrecht (Bericht und Antrag a.a.O. S. 8).

Das Wohnrecht weist indes eine grosse Ähnlichkeit zum Nutzniessungsrecht auf und steht weitgehend unter dessen Bestimmungen (Art. 776 Abs. 3 ZGB). Es wird deshalb auch als eine Art „Teilnutzniessung“ bezeichnet (Hans Michael Riemer, Die beschränkten dinglichen Rechte, Bd. II, 2. Aufl., Bern 2000, S. 75). Sowohl das Wohn- als auch das Nutzniessungsrecht werden zu den regulären Personaldienstbarkeiten gezählt (Roberto/Hrubesch-Millauer, Sachenrecht, 3. Aufl., Bern 2012, Rz 493). Indes verleiht das Nutzniessungsrecht dem Berechtigten weitergehende Rechte als ein Wohnrecht. Der Berechtigte muss nicht selbst auf dem belasteten Grundstück wohnen, sondern kann es auch anderweitig nutzen, beispielsweise indem er es vermietet (Art. 755 Abs. 1 ZGB). Daraus erhellt, dass wenn nach den Materialien bereits die Einräumung eines Wohnrechts eine Kaufpreiskomponente enthält und damit eine Gegenleistung für die Eigentumsübertragung darstellt, dies umso mehr auch für das – grundsätzlich wertvollere – Nutzniessungsrecht gelten muss. Eine Ungleichbehandlung von Wohn- und Nutzniessungsrecht müsste sich auf sachliche Gründe stützen können, die im vorliegenden Fall nicht gegeben sind. Wohnrecht und Nutzniessungsrecht sind somit insofern gleich zu handhaben. Aus der Berücksichtigung der Gesetzesmaterialien ist daher abzuleiten, dass die Einräumung eines Nutzniessungsrechts, ebenso wie das Wohnrecht als „weitere Leistung“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 GStG zu werten und entsprechend dem Veräusserungserlös zuzurechnen ist. In der kantonalen Praxis wird denn auch, unabhängig davon ob dem Veräusserer ein Nutzniessungs- oder ein Wohnrecht eingeräumt wird, dessen kapitalisierter Wert als Teil des Veräusserungserlöses angesehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, Rz 40 zu § 220).

c) Sinn und Zweck der Bestimmung von Art. 9 Abs. 1 GStG ist es schliesslich, alle Leistungen, welche in kausalem Verhältnis zur Handänderung stehen, zu erfassen (vergleiche Entscheid Obergericht des Kantons Uri vom 18.05.2001, OG V 99 57, S. 4, Regeste publ. in Rechenschaftsbericht über die Rechtspflege des Kantons Uri in den Jahren 2002 und 2003, Nr. 25; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 2 zu § 220 mit Hinweisen). Zum Ergebnis, dass der kapitalisierte Wert der Nutzniessung zum Veräusserungserlös zu zählen ist, gelangt man – wie zu zeigen sein wird – auch, wenn die Bestimmung gemäss Art. 9 Abs. 1 GStG teleologisch ausgelegt wird.

aa) Wird ein Grundstück veräussert, kann die Begleichung des Kaufpreises auf verschiedene Arten geschehen. In der einfachsten Form leistet der Erwerber den gesamten Kaufpreis in Form einer Geldleistung. Das Geld geht dem Veräusserer zu und ist unbestrittenermassen als Veräusserungserlös zu qualifizieren. Da die finanziellen Mittel dafür aber häufig nicht ausreichen dürften, kann der Erwerber einen Teil des Kaufpreises in Geld leisten und zusätzlich die auf dem zu erwerbenden Grundstück lastende Grundpfandschuld übernehmen. Der eigentliche Nutzen für den Veräusserer liegt darin, dass er zukünftig den Hypothekarkredit nicht mehr abbezahlen muss, weil die Schuld vom Erwerber übernommen wird. Der verminderte Geldabfluss ist wirtschaftlich betrachtet dasselbe wie ein Geldzufluss. Sowohl der Kauf durch eine Geldleistung als auch ein solcher mittels einer Schuldübernahme führen beim Erwerber zu einem Nutzenentgang (durch den Abfluss von Geld oder die Übernahme von Schulden) und beim Veräusserer zu einer Nutzensteigerung (durch den Zugang von Geld oder die Abnahme von Schulden). Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Veräusserers steigt. Es ist daher – so auch im vorliegenden Fall – unstrittig, dass die Übernahme der Grundpfandschuld zum Veräusserungserlös zu zählen ist (vergleiche Moritz Seiler, Gewinnsteuerrechtliche Folgen der Schenkung mit Nutzniessungsvorbehalt, in: ASA 80 S. 644).

bb) Die Einräumung eines Nutzniessungsrechts unterscheidet sich hinsichtlich der Auswirkungen auf die wirtschaftlichen Verhältnisse von der Schuldübernahme nicht wesentlich. Wer Eigentümer einer Sache ist, kann in den Schranken der Rechtsordnung über sie nach Belieben verfügen (Art. 641 Abs. 1 ZGB). Die rechtliche Verfügungsmacht erlaubt dem Eigentümer, anderen dingliche Rechte einzuräumen (Roberto/Hrubesch-Millauer,

a.a.O., Rz 99). Ein Nutznießungsrecht ist ein solches (beschränktes) dingliches Recht und verleiht dem Berechtigten das Recht, die Sache zu besitzen, zu gebrauchen und zu nutzen (Art. 755 Abs. 1 ZGB). Der Berechtigte kann die Sache vermieten, verpachten oder ausleihen (Roberto/Hrubesch-Millauer, a.a.O., Rz 542). Das Nutznießungsrecht hat deshalb einen wirtschaftlichen Wert. Dieser Wert kann im Rechtsverkehr eingesetzt werden, beispielsweise um den Erwerb eines Grundstücks zu finanzieren. Anstatt nämlich, dass dem Veräusserer für sein Grundstück eine Geldleistung zugeht, erhält er vom Erwerber das Nutzungsrecht am übertragenen Grundstück. Der Veräusserer kann das Grundstück sodann vermieten und dadurch Mieteinnahmen und entsprechend einen periodischen Geldzufluss erzielen. Wird das Grundstück vom Veräusserer selbst bewohnt, besteht der Vorteil darin, dass der Veräusserer keine Miete bezahlen muss. Die Pflicht zur Bezahlung der Hypothekarzinsen dürfte zwar dem Veräusserer und Nutzungsberechtigten obliegen, der Betrag, der (netto) zu bezahlen ist, in der Regel aber tiefer sein, als wenn er das Grundstück mieten müsste. Der Vorteil liegt hier – vergleichbar mit der Schuldübernahme – darin begründet, dass der Geldabfluss des Veräusserers nach Erhalt des Nutznießungsrechts sinkt. Ungeachtet dessen, ob der Veräusserer das Grundstück vermietet oder selbst bewohnt, hat er davon – wirtschaftlich betrachtet – immer einen Vorteil, ganz abgesehen davon, dass das dingliche Recht der Nutznießung gegenüber dem obligatorischen Mietverhältnis auch rechtlich einen stärkeren Stellenwert genießt (vergleiche Entscheid Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz vom 23.02.2009, publ. in StPS 2010, E. 3.2, abrufbar unter: http://www.sz.ch/documents/stps_2010_01_F.pdf, zuletzt besucht am: 16.09.2015). Der Vorteil des Berechtigten, der in den periodischen Geldzuflüssen oder der Abnahme von Geldabflüssen liegt, hat seinen Ursprung in der Einschränkung des Eigentums, die sich der Erwerber auferlegt. Dieser verzichtet darauf, das Grundstück selbst zu nutzen oder zu gebrauchen. Damit verzichtet er auf Geldzuflüsse (durch Vermietung des Grundstücks). Im Weiteren hat er höhere Geldabflüsse, weil er auf dem durch die Nutznießung belasteten Grundstück nicht – oder wenn, dann nur gegen Entgelt – selbst wohnen kann. Er muss anderweitig wohnen, was mit Kosten verbunden ist. Diese Einschränkung des Eigentums durch die Einräumung einer Nutznießung führt wirtschaftlich betrachtet zu einem Nutzenentgang beim Erwerber. Diesen Nutzenentgang nimmt er nur deshalb in Kauf, weil es – genau wie die Geldzahlung und die Übernahme der Grundpfandschuld – eine Gegenleistung dafür ist, dass der Veräusserer ihm das Eigentum überhaupt verschafft hat. Dem gleich zustellen wäre die Situation, in welcher der Eigentümer im Hinblick auf den beabsichtigten Verkauf zu seinen eigenen Gunsten ein Eigentümergebrauchrecht errichten würde. Eine derartige Einräumung eines Eigentümergebrauchrechts macht überhaupt nur im Hinblick auf den beabsichtigten Verkauf einen Sinn, da ein Eigentümer ganz selbstverständlich (aufgrund seiner Eigentümerstellung) über ein Nutzungsrecht verfügt (vergleiche Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz 43 zu § 220). Entscheidend ist somit, ob die Einräumung der Nutznießung anlässlich des Kaufs geschieht, so dass sie in einem kausalen Verhältnis zur Veräusserung steht. So wird denn auch in der notariellen Praxis die vorbehaltene Nutznießung in solchen Fällen mehrheitlich als Entgelt betrachtet (Walter Sticher, a.a.O., S. 439, vergleiche auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz 40 zu § 220). Durch die Einräumung der Nutznießung wird nach dieser Praxis mit anderen Worten ein Teil des Kaufpreises beglichen, was beim Veräusserer zu einem entsprechenden Veräusserungserlös (in der Höhe des Werts der Nutznießung) führt. Diese Sichtweise ist in der kantonalen Praxis im Übrigen weit verbreitet, sie deckt sich etwa mit der Praxis der Kantone Zürich, Schwyz, Zug, Basel-Stadt, St. Gallen und Graubünden (vergleiche Moritz Seiler, Gewinnsteuerrechtliche Folgen der Schenkung mit Nutznießungsvorbehalt, ASA 80 S. 644 ff., mit Hinweisen; insbesondere für den Kanton Zürich: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz 40 zu § 220).

cc) Dass offenbar auch die beteiligten Parteien mit Blick auf die in casu vorliegende öffentliche Urkunde vom 20. Mai 2009 davon ausgingen, dass die Einräumung der Nutznießung eine Gegenleistung darstellt, zeigt sich daran, dass diese neben anderen Leistungen (nota bene Geldleistungen sowie der Übernahme der Grundpfandschuld) unter

dem Titel „Entschädigung“ aufgeführt wird. Das Nutzungsrecht wurde offensichtlich anlässlich des Kaufs durch den Erwerber zugunsten des Veräusserers eingeräumt (vergleiche Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz 43 zu § 220). Die Einräumung der Nutzniessung geschah dabei – entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers – eine logische Sekunde nach der Eigentumsübertragung durch den Erwerber (vergleiche Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz 43 zu § 220). In der öffentlichen Urkunde vom 20. Mai 2009 wird denn auch festgehalten, dass sich der Erwerber verpflichtet, dem Veräusserer und dessen Ehefrau am Grundstück ein Nutzniessungsrecht einzuräumen. Hätte sich der Veräusserer schon früher (selber) ein Nutzniessungsrecht eingeräumt und wäre das Grundstück in der Folge bereits belastet übergegangen, wäre nicht einsichtig, warum sich der Erwerber überhaupt noch verpflichten müsste, ein entsprechendes Nutzniessungsrecht seinerseits einzuräumen. Vielmehr hatte sich der Veräusserer die Einräumung der Nutzniessung vorbehalten, welche der neue Eigentümer dann einräumte.

dd) Es ist deshalb in Anbetracht der gesetzlichen Regelung, der Praxis im Kanton Uri sowie der Unterlagen im vorliegenden Fall nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz die Einräumung eines Nutzniessungsrechts als Teil des Veräusserungserlöses betrachtet hat. Die Einräumung des Nutzniessungsrechts erhöht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Veräusserers und stellt deshalb vorliegend eine „weitere Leistung“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 GStG dar. Weder der Gesetzeszusammenhang noch die Entstehungsgeschichte der Norm legen eine andere Betrachtung nahe.