

Grundstückgewinnsteuer

Ersatzbeschaffung

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 55/1994 vom 18. August 1994

Bei Ersatzbeschaffung von Wohneigentum wird die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben. Voraussetzung ist, dass die veräusserte Liegenschaft dauernd und ausschliesslich selbstgenutzt wurde. Bei Veräusserung eines Mehrfamilienhaus durch mehrere Personen ist es nicht erforderlich, dass der einzelne Veräusserer an den Räumlichkeiten, die er allein benutzte, das Stockwerkeigentum hatte. Gesamteigentum genügt. Für die Bemessung des selbstbewohnten Anteils ist nicht auf den anteiligen Ertrag abzustellen, sondern auf die Fläche der zugeteilten Räumlichkeiten.

I. Sachverhalt

1. Die Rekurrentin hat 1983 zusammen mit ihrer Schwester, Frau U. W., die Liegenschaft E.-Strasse 83 in Basel von ihrer Mutter geerbt. Eine Erbteilung hat - entgegen der testamentarischen Verfügung - in der Folge nicht stattgefunden; die beiden Geschwister blieben als alleinige Erben Gesamthand-eigentümerinnen der Liegenschaft, intern je zur Hälfte. Das Haus bestand aus Laden- und Büroräumen, Magazin und Garage im Erdgeschoss sowie drei Dreizimmerwohnungen in den oberen drei Stockwerken. Die Rekurrenten bewohnten die beiden oberen Stockwerke, währenddem die Schwester der Rekurrentin im Erdgeschoss ein Geschäft betrieb und die Wohnung im ersten Stockwerk bewohnte.

Mit Vertrag vom 1. Dezember 1989 haben die Geschwister die Liegenschaft zum Preis von Fr. 1'300'000.- verkauft. Die Rekurrentin und ihr Ehemann haben für ihren Halbbanteil einen Nettoverkaufserlös von Fr. 632'873.- erzielt.

2. In ihrer Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer wiesen die Rekurrenten darauf hin, dass die Frage der Ersatzbeschaffung noch offen sei. Die Steuerverwaltung hat den Gewinn aus dem Verkauf des Halbbanteils auf Fr. 372'091.- festgelegt und nach Besitzesdauerabzug einen steuerbaren Gewinn von Fr. 275'106.- ohne Berücksichtigung einer Ersatzbeschaffung veranlagt.

3. Mit Vertrag vom 28. Juni 1990 haben die Rekurrenten eine Eigentumswohnung an der L.-Strasse 30/32 für Fr. 764'144.- gekauft. In der Folge haben sie der Steuerverwaltung mitgeteilt, sie hätten mehr als den gesamten Verkaufserlös in die neue Wohnung investiert und deshalb keine Grundstückgewinnsteuer zu bezahlen. Die Steuerverwaltung nahm indessen nur einen anteilmässigen Steueraufschub vor. Gemäss Verfügung vom 3. November 1992 beträgt die selbstbewohnte Quote an ihrem Halbbanteil 35,6 %, weshalb der Steueraufschub nur auf diesem Prozentsatz des - gegenüber der früheren Veranlagung leicht reduzierten - Gewinnes von Fr. 267'906.- gewährt wurde; es wurde im Umfang von Fr. 95'375.- eine Reinvestition angenommen und Steueraufschub gewährt, währenddem 64,4 % oder Fr. 172'531.- besteuert wurden. Am 10. November 1992 wurde die Veranlagung zugestellt, welche diejenige ohne Ersatzbeschaffung ersetzte.

4. Gegen diese Veranlagung haben die Rekurrenten Einsprache erhoben, da ihrer Meinung nach eine vollumfängliche Ersatzbeschaffung vorliege und deshalb keine Grundstückgewinnsteuer anfalle.

Mit Entscheid vom 3. Februar 1993 hat die Steuerverwaltung die Einsprache abgewiesen.

5. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 25. Februar 1993, welchen Herr Dr. Z. innert erstreckter Frist am 20. April 1993 begründet hat. Die Rekurrenten beantragen, es sei auf die Besteuerung eines Grundstückgewinnes gänzlich zu verzichten. Sie begründen dies im wesentlichen folgendermassen. Die Reduktion des selbstbewohnten Anteils an der verkauften Eigentumshälfte auf 35,59 % verletze das Legalitätsprinzip gemäss Art. 4 BV und sei willkürlich. Die Steuerverwaltung stelle dabei anstatt auf die einzig massgeblichen Eigentumsverhältnisse mit entsprechender hälftiger Aufteilung des Verkaufserlöses auf sachfremde Kriterien ab, nämlich auf einen angeblichen, effektiv aber gar nicht massgeblichen Mietwert. Dabei handle es sich um einen Modus für die interne Abrechnung der Geschwister, welcher nicht einmal von der Verwaltung selbst für die Bemessung des Eigenmietwertes bei der Einkommenssteuer hinzugezogen worden sei.

6. In ihrer Vernehmlassung vom 28. September 1993 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Ihre Erwägungen ergeben sich soweit erforderlich aus den nachfolgenden Entscheidungsgründen.

7. Auf die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels ist verzichtet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

II. Entscheidungsgründe

1. Die Rekurrenten beantragen, auf eine Grundstückgewinnsteuer aus dem Verkauf des Hälfteanteils an der Liegenschaft E.-Strasse 83 gänzlich zu verzichten.

Unbestritten ist, dass die Rekurrentin vor dem Verkauf der Liegenschaft Gesamteigentümerin intern zur Hälfte gewesen ist und zusammen mit ihrem Mann zwei Stockwerke bewohnt hat, währenddem ihre Schwester ein Stockwerk bewohnt und das Erdgeschoss als Geschäftsdomizil benützt hat. Unbestritten ist weiter, dass der Anteil der Rekurrenten am Nettoverkaufserlös Fr. 632'873.- und der Gewinn auf ihrem Anteil Fr. 267'906.- beträgt. Nicht bestritten ist auch, dass die Rekurrenten bei einem Kaufpreis für die neue Wohnung von Fr. 764'144.- mehr als ihren gesamten Anteil am Verkaufserlös in die Ersatzliegenschaft investiert haben.

2. Gemäss § 55 Abs. 1 lit. a StG ist als Grundstückgewinn u.a. steuerbar der durch Veräusserung in Erscheinung tretende Mehrwert von Grundstücken und Liegenschaften des Privatvermögens. Die Steuer ist grundsätzlich mit der Realisierung des Mehrwertes geschuldet, also mit der Erzielung des Verkaufserlöses; gemäss § 60 StG sind Grundstückgewinne im Anschluss an den steuerauslösenden Tatbestand zu deklarieren und zu veranlagern.

Das Gesetz enthält aber eine Reihe von Sondertatbeständen, bei denen die Steuer aufgeschoben wird. Unter anderem wird die Grundstückgewinnsteuer gemäss § 55 Abs. 3 lit. b StG nicht erhoben bei Ersatzbeschaffungen selbstbewohnter Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen innerhalb des Kantons bis zu dem Betrag, der grundsätzlich innert Jahresfrist für die Ersatzbeschaffung aufgewendet wird; der Einstandswert ist dann verhältnismässig auf die Ersatzbeschaffung zu übertragen (Abs. 4 erster Satz).

Gemäss § 26 Abs. 1 Vo StG sind Ersatzbeschaffungen selbstbewohnter Wohnungen im eigenen Haus der Ersatzbeschaffung von Eigentumswohnungen gleichzustellen. Der Steuerauschiebung ist anteilmässig zu bewilligen.

3. Die Steuerverwaltung ist der Ansicht, die Rekurrenten könnten nur einen Teil des Verkaufserlöses vorläufig steuerfrei in die neue Wohnung investieren, da ihr Halbanteil am Verkaufsobjekt nur teilweise selbstbewohnt gewesen sei. Massgebend sei, dass das sachrechtliche Eigentum der beiden Geschwister an der verkauften Liegenschaft diesen nicht in Form von Stockwerkeigentum individuell zugeordnet war, sondern jede Partei Gesamthän-

derin am ganzen Objekt gewesen ist und die Rekurrentin somit an den selbstbewohnten Räumen nur zur Hälfte als Eigentümerin zu betrachten ist. Nur für diese Eigentumshälfte, welche einem Viertel des Eigentums an der Gesamtliegenschaft gleichkommt, wurde in Anwendung von § 26 Abs. 1 Vo StG der Steueraufschub gewährt.

Dieses Vorgehen wird indessen dem vorliegenden Sachverhalt nicht gerecht. Es darf keine Rolle spielen, ob zwei Erben, welche eine Liegenschaft zu Hälften erworben haben und die Räume je zur Hälfte selber nutzen, eine rechtliche Aufteilung in zwei Stockwerkeigentumsparzellen vornehmen oder nicht. Die Ansicht der Steuerverwaltung hätte zur Folge, dass bei einer Aufteilung in Stockwerkeigentum vor dem Verkauf jede der Schwestern einen vollen Halbanteil am gesamten Objekt als bisher selbstbewohnt veräussert und den vollständigen Aufschub der Besteuerung des Gewinnes erreicht hätte, während bei fortbestehender Erbgemeinschaft jede Schwester nur eine Werthälfte ihres Anteils, also 25 % vom Ganzen, als selbstbewohntes Eigentum veräussert, die andere Hälfte ihres Gesamthandanteils als fremdgenutztes Eigentum hingegen ohne Steueraufschub bleibt. Eine solche Unterscheidung ist durch keine ernsthaften Gründe zu rechtfertigen. Die Auslegung des Begriffes „selbstbewohnt“ darf nicht davon abhängen, ob im Einzelfall die baulichen Voraussetzungen für eine Unterteilung in Stockwerkeigentum gegeben sind bzw. ob diese Unterteilung tatsächlich stattgefunden hat. Eine faktische, tatsächlich gelebte Aufteilung der Nutzung einer in gemeinschaftlichem Eigentum gehaltenen Liegenschaft muss der Aufteilung in Stockwerkeigentum gleichgestellt sein. Im vorliegenden Fall ist die Benützung der Räumlichkeiten sogar von der Erblasserin testamentarisch festgelegt worden.

Die Rekurrenten haben somit ihren Anteil an der verkauften Liegenschaft vollumfänglich selbstbewohnt. Eine Reduzierung vorzunehmen ist nicht sachgerecht.

4. Es ist nun weiter zu prüfen, wie gross der selbstbewohnte Anteil der Rekurrenten an der Liegenschaft ist. Die Steuerverwaltung stellt dabei nicht auf den anteilmässig beanspruchten Raum, sondern auf einen anteiligen Liegenschaftsertrag ab. Diesen berechnet sie anhand des zwischen den Schwestern bestehenden internen Abrechnungsmodus, welcher von der hälftigen Quote am Eigentum abweicht. Die Rekurrentin hat jeweils einen geringeren Beitrag auf das gemeinsame Liegenschaftskonto einbezahlt, nämlich nur Fr. 11'640.-, was 35,6 % der gesamten jährlichen Einzahlungen von Fr. 32'700.- entspricht. Die Steuerverwaltung schliesst daraus, dass die Rekurrenten das Haus lediglich zu 35,6 % selbstbewohnt haben.

Das Kriterium des Mietertrages mag bei Mehrfamilienhäusern zu richtigen Lösungen führen, nicht jedoch bei einer Liegenschaft, welche allein von den Eigentümern genutzt wird, somit überhaupt nicht fremdvermietet ist und keine Marktmiete zum Vergleich beigezogen werden kann; gerade bei selbstbewohntem Grundeigentum fehlt es naturgemäss an einem objektiv feststellbaren Mietertrag.

Der Begriff „selbstbewohnt“ knüpft grundsätzlich an die räumliche Komponente. Vorzuziehen ist deshalb eine Aufteilung anhand der Fläche der zugeteilten Räumlichkeiten. Die Geschwister bewohnten bzw. benützten je zwei Stockwerke. Es rechtfertigt sich deshalb, von einer je hälftigen räumlichen Nutzung der Liegenschaft auszugehen.

5. Dies führt zum Schluss, dass die Rekurrenten den verkauften Halbanteil an der Liegenschaft E.-Strasse 83 vollumfänglich selbstbewohnt haben. Die Berechnung des Steueraufschubes hat deshalb davon auszugehen, dass der gesamte Verkaufsgewinn von Fr. 267'906.- einer Reinvestition zugänglich ist. Gemäss der ansonsten zutreffenden Berechnung der Steuerverwaltung in der Verfügung vom 3. November 1992 ist der Verkaufsgewinn denn auch vollumfänglich in die Ersatzliegenschaft reinvestiert worden. Es kommt deshalb auch zu einem vollumfänglichen Steueraufschub, was zur Folge hat, dass die Rekurrenten keine Grundstückgewinnsteuer bezahlen müssen.

6. Demnach ist der Rekurs vollumfänglich gutzuheissen und den Rekurrenten eine Partei-entschädigung zuzusprechen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird gutgeheissen.