

Grundstückgewinnsteuer

Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung selbstgenutzten Wohneigentums

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 9. November 2005

Eine zum Steueraufschub berechtigende Ersatzbeschaffung setzt nicht nur voraus, dass das Ersatzgrundstück vom Steuerpflichtigen selbst genutzt wird, sondern dass er auch die veräusserte Liegenschaft tatsächlich und dauernd selbst bewohnt hat. Ein gelegentlicher Aufenthalt in der veräusserten Liegenschaft genügt nicht. Ebenso wenig genügt es, wenn der Erblasser in der veräusserten Liegenschaft gewohnt hat; der Erbe kann sich die Eigennutzung des Erblassers nicht anrechnen lassen.

I. Sachverhalt

1. H. X. verstarb am 15. August 1996 und hinterliess als seine Alleinerbin die Tochter C. B.-X. In seinem Nachlass befand sich die Liegenschaft X.-Strasse 20 in Riehen. Die damals in Bern wohnhafte Erbin veräusserte die Liegenschaft mit Vertrag vom 17. März 1997 und Antritt per 1. Juli 1997 zum Preise von Fr. 1'240'000.–. Per 15. Juli 1997 erwarb sie eine Eigentumswohnung an der P.-Strasse 100 in Basel zum Preis von Fr. 400'000.–, wo sie in der Folge ab Februar 1998 Wohnsitz nahm. Am 14. April 1998 veranlagte die Steuerverwaltung die Grundstückgewinnsteuer mit Fr. 38'490.–, zuzüglich Fr. 1'031.70 aufgelaufene Zinsen. Die von der Steuerpflichtigen erhobene Einsprache an die Steuerverwaltung wie auch der spätere Rekurs an die Steuerrekurskommission blieben ohne Erfolg.

2. Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 27. April 2000, versandt am 30. August 2005, richtet sich der vorliegende, rechtzeitig erhobene Rekurs an das Verwaltungsgericht, mit dem C. B.-X. beantragt, es seien der angefochtene Entscheid und die Veranlagungsverfügung vom 14. April 1998 aufzuheben. Die Steuerverwaltung hat in ihrer Rekursantwort Abweisung des Rekurses beantragt, auf eine einlässliche Stellungnahme unter Hinweis auf den angefochtenen Entscheid indes verzichtet. Damit konnte auf die Einholung einer Replik verzichtet werden. Für die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, auf die nachfolgenden Erwägungen verwiesen. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

II. Entscheidungsgründe

1.1 Gegen die Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann gestützt auf § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRPG; SG 270.100) Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden. Dieses ist somit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses funktionell wie auch sachlich zuständig. Nach § 13 Abs. 1 VRPG ist zum Rekurs berechtigt, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat. Diese Voraussetzungen sind im Falle der Rekurrentin als Steuerpflichtige in Bezug auf die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer offensichtlich erfüllt, so dass auf den Rekurs einzutreten ist.

Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich vorliegend nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 Abs. 1 VRPG. Demnach ist zu prüfen, ob die Verwaltung öffentliches Recht nicht oder nicht richtig angewendet, den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder ihr Ermessen überschritten oder missbraucht hat.

1.2 Da vorliegend die Steuerpflicht für einen Tatbestand zu beurteilen ist, welcher sich vor dem Kalenderjahr 2001 verwirklicht hat, findet gemäss § 234 Abs. 1 lit. b des per 1. Januar 2001 in Kraft gesetzten revidierten Steuergesetzes (StG; SG 640.100) das alte Steuergesetz (aStG) Anwendung.

2.1 Ausgangspunkt bildet § 56 Abs. 1 lit. b aStG. Nach dieser Bestimmung wird die Besteuerung auf Grundstücksgewinn aufgeschoben «bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös grundsätzlich innert einjähriger Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft innerhalb des Kantons verwendet wird». Die Rekurrentin ist der Meinung, der Begriff der selbstgenutzten Wohnliegenschaft in der zitierten Gesetzesbestimmung könne nicht enger und anders ausgelegt werden als jener der selbst benützten Wohnung im eigenen Hause gemäss § 40 aStG. Sodann argumentiere die Verwaltung mit dem Gesetzeszweck, nämlich der Wohneigentumsförderung. Dazu sei zu sagen, dass auch sie, die Rekurrentin, mit dem Verkaufserlös der väterlichen Liegenschaft Wohneigentum erworben habe und seither im hiesigen Kanton wohne. Der Steueraufschub auch zu ihren Gunsten gebiete sich vor diesem Hintergrund geradezu. Sodann verweise die Verwaltung zu Unrecht auf die Materialien, aus denen sich ergeben soll, dass man als Veräusserer, der in den Genuss des Steueraufschubs gelangen soll, vorher in der veräusserten Liegenschaft gewohnt haben müsse. Denn der Wortlaut lasse diesen Schluss nicht zu. Auch sei die Steuerpraxis anderer Kantone nicht massgeblich, da andere Kantone andere Steuergesetze hätten.

2.2 Unter dem Titel «Sachverhalt» bemerkt die Rekurrentin, dieser sei grundsätzlich unbestritten. Allerdings gelte es «nochmals» darauf hinzuweisen, dass die Rekurrentin zwar nicht formell Wohnsitz begründet habe, doch habe sie sich nach Antritt der Erbschaft «in tatsächlicher Hinsicht in der väterlichen Liegenschaft auf-

gehalten» und sich dafür entschieden, statt sich kurzfristig in Riehen niederzulassen, die Liegenschaft zu verkaufen und dann aus dem Erlös eine ihren Bedürfnissen angemessene kleinere Liegenschaft zu erwerben. Diese «Präzisierung des Sachverhalts» ist indessen neu und damit bereits aus diesem Grund im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht relevant. Sie steht zudem im Gegensatz zum Standpunkt, wie er den Vorinstanzen unterbreitet worden war: So ist in der Einsprachebegründung vom 15. Juli 1998 davon die Rede, dass die Rekurrentin nach dem Tode des Vaters beabsichtigt habe, in das nun ihr gehörende Einfamilienhaus in Riehen zu ziehen. Nach reiflicher Überlegung sei sie dann aber zum Schluss gelangt, dass das elterliche Einfamilienhaus für sie zu gross sei; die Pflege des Hauses und des Gartens seien wegen ihrer Landesabwesenheiten «nicht zu bewerkstelligen» gewesen. Wörtlich fast gleich lautet die Darstellung in der vorinstanzlichen Rekursbegründung vom 1. März 1999. Mit der nun gewählten Formulierung, sie habe sich nach Antritt der Erbschaft «in tatsächlicher Hinsicht in der väterlichen Liegenschaft aufgehalten», will die Rekurrentin den Tatbestand des Steueraufschubs gemäss § 56 Abs. 1 lit. b aStG offenbar doch noch erfüllen. Dieser Ansicht kann nach dem Dargelegten indessen nicht gefolgt werden, zumal die Rekurrentin auch jetzt nicht behauptet, sie habe in der väterlichen Liegenschaft in Riehen Wohnsitz genommen.

2.3 Zur Frage nach dem Verhältnis von § 40 zu § 56 aStG kann im Wesentlichen auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid verwiesen werden. Bei der selbst benützten Wohnung im Sinne von § 40 aStG kann es sich auch um eine Ferienwohnung handeln, die einen Steuerwert hat. Demgegenüber verlangt der Aufschubtatbestand von § 56 Abs. 1 lit. b aStG, dass eine «dauernd und ausschliesslich selbstgenutzte Wohnliegenschaft» veräussert wird. Damit scheidet eine Ferienwohnung klarerweise aus. Aus den ähnlichen Begriffen kann die Rekurrentin umso weniger etwas herleiten, als § 56 Abs. 1 lit. b aStG von einer «dauernd und ausschliesslich» selbstgenutzten Wohnliegenschaft spricht, wohingegen in § 40 aStG nur von der selbst benützten Wohnung die Rede ist.

2.4 Die Rekurrentin argumentiert im Weiteren, sie habe die väterliche Liegenschaft veräussert und mit dem Erlös Wohneigentum in Basel erworben. Damit spreche sie dem Gesetzeszweck genauso, als wenn sie zunächst die später veräusserte Liegenschaft bewohnt hätte. Damit verkennt sie, dass der Gesetzeswortlaut eine Ausweitung des Aufschubtatbestandes nicht zulässt: Die Absicht des Gesetzgebers war es, den Veräusserer einer während langer Zeit selbst bewohnten Liegenschaft steuerlich zu schonen, wenn dieser sich zum Verkauf entschliesst und den Erlös in neues Wohneigentum investiert. Die Rekurrentin hat aber einfach einen Vermögenswert aus dem väterlichen Nachlass veräussert und damit Wohneigentum erworben.

2.5 Bei der Schaffung von § 56 Abs. 1 lit. b aStG stand das Steuerharmonisierungsgesetz Pate, dessen Art. 12 Abs. 3 lit. e wortwörtlich übernommen wurde (4. Zwischenbericht der Grossratskommission Steuerfragen Nr. 8426 zur Anti-Spekulationsinitiative für eine nach Besitzesdauer gestaffelte Grundstückgewinnsteuer mit Gegenvorschlag und zu zwei Anzügen vom 25. August 1993, S. 28). Andere Kantone haben dies auch getan, so etwa der Kanton Zürich, der in § 170bis des Steu-

ergesetzes von der Handänderung «einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten» Liegenschaft handelt. Es lässt sich somit nichts dagegen einwenden, bei der Auslegung der hier massgeblichen Bestimmung auch auf entsprechende Vorschriften anderer Kantone zu blicken, wenn sich diese ebenfalls am Steuerharmonisierungsgesetz orientieren. Nach Zürcherischem Steuerrecht kann eine Steuerermässigung unter diesem Titel nur gewährt werden, wenn der Veräusserer die veräusserte Wohnung tatsächlich bewohnt hat (Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkommentar, Zürich 1994, N. 1 zu § 170bis). Und zwar genügt es nicht, dass sich der Eigentümer der Liegenschaft gelegentlich dort aufgehalten hat. Er muss «dauernd» und ausschliesslich dort gewohnt haben, wobei sich in den Kantonen für den Begriff der Dauerhaftigkeit die Praxis herausgebildet hat, dass der Veräusserer zumindest ein Jahr in der Liegenschaft gewohnt haben muss (Bernhard Zwahlen, in: Martin Zweifel und Peter Althanas [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Auflage 2002, N. 75 zu Art. 12 StHG).

2.6 Die Rekurrentin kritisiert den Verweis der Vorinstanz auf die Materialien als untauglich: Wenn sich erst aus den Materialien ergebe, dass der Steueraufschub die vorherige Bewohnung der veräusserten Liegenschaft voraussetze, so sei dies nach einem älteren Bundesgerichtsentscheid (BGE 103 Ia 290) unmassgeblich. Vielmehr sei auf den Wortlaut sowie den Sinn und Zweck einer Norm abzustellen. Dies vermag der Rekurrentin indessen nicht zu helfen. Unter Veräusserung einer «ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft» ist vielmehr gerade die Konstellation zu verstehen, dass der Eigentümer seine Liegenschaft, die er während mehr oder weniger langer Zeit selbst bewohnt hat, veräussert. Das trifft auf die Rekurrentin nicht zu. Dass ihr Vater bis zu seinem Tode die Liegenschaft selbst bewohnt hat, kann ihr nicht helfen. Denn das Selbstbewohnen durch den Erblasser kann den die Liegenschaft im Nachgang zum Erbgang veräussernden Erben nicht angerechnet werden (Richner/Frei/Weber/Brütsch, a.a.O. mit Hinweisen).

3. Aus dem Dargelegten ergibt sich, dass es die Vorinstanz zu Recht abgelehnt hat, der Rekurrentin einen Steueraufschub zuzuerkennen. Die Steuerrekurskommission hat weder den Sachverhalt unrichtig festgestellt noch die massgeblichen Gesetzesbestimmungen unkorrekt angewendet. Der Rekurs erweist sich demzufolge als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Rekursverfahrens hat die Rekurrentin dessen Kosten zu tragen (§ 30 Abs. 1 VRPG).

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.