

Handänderungssteuer

Steuerbefreiung

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 90/2002 vom 20. März 2003

Die Befreiung von der Handänderungssteuer setzt zum einen voraus, dass die Käuferschaft eine wegen öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecksetzung steuerbefreite juristische Person ist, zum anderen dass das erworbene Grundstück dieser Zwecksetzung unmittelbar dient. Keine unmittelbare Verwendung eines Grundstücks für einen gemeinnützigen Zweck besteht, wenn es verpachtet ist und von der Pächterin rein kommerziell genutzt wird.

I. Sachverhalt

1. Mit Kaufvertrag vom 17. Dezember 2001 hat die Rekurrentin aus der Konkursmasse der G E AG die Liegenschaften «S.-Strasse 248 und 250» (GB Basel, Sektion I, Parzellen xxx-1 und xxx-2) für insgesamt Fr. 2'160'000.— gekauft. Nach dem Kauf sind diese beiden Grundstücke zur Parzelle xxx-4 vereinigt worden.

2. Mit Baurechtsvertrag vom ebenfalls 17. Dezember 2001 hat die Rekurrentin (als Baurechtsgeberin) die neu gebildete Parzelle xxx-4 im Baurecht für 50 Jahre an die Genossenschaft X übertragen. Die Genossenschaft X (als Baurechtsnehmerin) hat Anspruch auf eine zweimalige Verlängerung des Baurechts um je 20 Jahre. Als Entschädigung für die Gebäude ist ein Betrag von Fr. 400'000.— vereinbart worden. Der jährliche Baurechtszins beläuft sich in einer ersten Periode auf Fr. 110'000.— pro Jahr und wird – sobald die Teilzahlungen der Baurechtsnehmerin die Höhe von Fr. 1'800'000.— erreicht haben – auf Fr. 24'500.— per annum reduziert.

3. Mit Schreiben vom 17. Dezember 2001 hat der instrumentierende Notar, Dr. G.S., die Finanzverwaltung unter anderem ersucht, die Rekurrentin von der Handänderungssteuer zu befreien. Mit Schreiben vom 19. Dezember 2001 hat die Finanzverwaltung dieses Gesuch beantwortet und im Sinne eines Vorbescheides festgehalten, dass der Kauf der erwähnten Liegenschaften handänderungssteuerpflichtig sei.

4. Am 19. Dezember 2001 hat der verurkundende Notar die Anmeldung betreffend Handänderungssteuer eingereicht und den Betrag von Fr. 64'800.— (3% des Kaufpreises von Fr. 2'160'000.—) «unter Vorbehalt der Rückforderung» bezahlt. Die Finanzverwaltung hat daraufhin am 11. März 2002 eine rechtsmittelfähige Verfügung erlassen und die Handänderungssteuer mit Fr. 64'800.— veranlagt.

5. Dagegen hat der Vertreter der Rekurrentin, E.K., am 5. April 2002 Einsprache erhoben. Diese ist von der Finanzverwaltung mit Entscheid vom 3. Juni 2002 abgewiesen worden.

6. Gegen diesen Einspracheentscheid der Finanzverwaltung erhob der Vertreter der Rekurrentin am 1. Juli 2002 (Poststempel) Rekurs. Darin wird beantragt, den Einspracheentscheid der Finanzverwaltung vom 3. Juni 2002 aufzuheben und festzustellen, dass die Rekurrentin keine Handänderungssteuer schulde. Auf die Einzelheiten des Standpunktes der Rekurrentin wird, soweit notwendig, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

7. In ihrer Vernehmlassung vom 14. August 2002 beantragt die Finanzverwaltung, den Rekurs abzuweisen.

II. Entscheidungsgründe

1. Gemäss § 14 Abs. 2 des baselstädtischen Gesetzes über die Handänderungssteuer vom 26. Juni 1996 (Handänderungssteuergesetz, HäStG) ist gegen den Einspracheentscheid (der Finanzverwaltung) der Rekurs an die Steuerrekurskommission zulässig. Daraus ergibt sich deren sachliche und funktionelle Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Nach § 14 Abs. 3 HäStG in Verbindung mit § 164 Abs. 1 des neuen baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (nStG) ist der Rekurs von der betroffenen Person innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides zu erheben. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Finanzverwaltung vom 3. Juni 2002 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den am 1. Juli 2002 (Poststempel) rechtzeitig erhobenen und gleichzeitig begründeten Rekurs ist folglich einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Finanzverwaltung vom 3. Juni 2002 aufzuheben und festzustellen, dass sie für den Kauf der Liegenschaften «S.-Strasse 248 und 250» vom 17. Dezember 2001 gemäss § 6 lit. b HäStG keine Handänderungssteuer schulde.

b) Der oben ausgeführte Sachverhalt ist unbestritten. In tatbeständlicher Hinsicht steht ferner fest, dass die Rekurrentin eine Stiftung mit Sitz im Kanton Basel-Landschaft ist (vgl. den Handelsregisterauszug vom 29. November 2001) und dass diese von der Steuerverwaltung Basel-Stadt gemäss § 7 Abs. 1 lit. c des alten baselstädtischen Steuergesetzes vom 22. Dezember 1949 (aStG) von den direkten Steuern befreit worden ist (vgl. das Schreiben der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 21. August 1998). Ebenfalls unbestritten ist die Tatsache, dass die Genossenschaft X nicht von den direkten Steuern befreit ist (vgl. den Rekurs vom 1. Juli 2002, S. 9; Vernehmlassung der Finanzverwaltung vom 14. August 2002, S. 4). Für den Erwerb des selbständigen und dauernden Baurechts am Grundstück GB Basel, Parzelle xxx-4 hat die Genossenschaft X denn auch unbestrittenermassen eine Handänderungs-

steuer entrichtet Nicht strittig ist schliesslich, dass im Grundbuch seit dem 29. August 1997 auf der Liegenschaft «S.-Strasse 248» (GB Basel Parzelle xxx-1) ein noch bis zum 31. März 2006 laufender Pachtvertrag zu Gunsten der M. AG vorge­merkt ist und dass diese Pacht seit der Vereinigung mit der «S.-Strasse 250» (GB Basel, Parzelle xxx-2) auf der neu gebildeten Parzelle xxx-4 als Vormerkung einge­tragen ist. Umstritten ist hingegen, ob im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine «steuerbefreite Handänderung» im Sinne von § 6 lit. b HÄStG erfüllt sind.

3. a) Gemäss § 6 lit. b HÄStG schulden Körperschaften, Stiftungen und Anstalten, die nach § 7 des alten Gesetzes über die direkten Steuern (Fassung vom 26. Juni 1996) beziehungsweise nach § 66 des Gesetzes über die direkten Steuern (Fassung vom 12. April 2000) von der Steuerpflicht befreit sind, keine Handänderungssteuer, sofern die Grundstücke unmittelbar zu öffentlichen, gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken erworben werden.

b) Damit für den Erwerb einer Liegenschaft gemäss § 6 lit. b HÄStG keine Hand­änderungssteuer zu entrichten ist, müssen also zwei Voraussetzungen gegeben sein:

aa) Zum einen muss die (erwerbende) Körperschaft, Stiftung oder Anstalt nach § 7 aStG respektive nach § 66 nStG von der Steuerpflicht befreit (worden) sein. Wie oben ausgeführt, hat die Steuerverwaltung Basel-Stadt die Rekurrentin am 21. August 1998 gemäss § 7 Abs. 1 lit. c aStG von den direkten Steuern befreit (vgl. nochmals das Schreiben der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 21. August 1998). Die Rekurrentin leitet daraus ab, dass damit die (subjektive) Steuerbefreiung abschliessend beurteilt sei. Mit Inkraftsetzung des neuen Handänderungssteuergesetzes vom 26. Juni 1996 sei die Kognition der Finanzverwaltung in diesem Punkte nämlich eingeschränkt worden. Die Finanzverwaltung sei verpflichtet, den Entscheid der Steuerverwaltung bezüglich Steuerbefreiung zu übernehmen (vgl. Rekurs vom 1. Juli 2002, S. 6 f.). Diese Auslegung wird von der Rekursgegnerin zumindest sinn­gemäss in Abrede, ohne jedoch daraus konkret etwas abzuleiten (vgl. Vernehmlassung der Finanzverwaltung vom 14. August 2002, S. 6). Richtig ist in diesem Zusammen­hang einerseits, dass die Gesetzesinterpretation der Rekurrentin in den Materialien zum neuen Handänderungssteuergesetz keine Stütze findet. Andererseits ist der Rekurrentin beizupflichten, dass sowohl die Gefahr, bezüglich der Steuerbefreiung zu unterschiedlichen Ergebnissen zu gelangen, als auch verwaltungsökonomische Gründe dafür sprechen, die Steuerbefreiung von juristischen Personen «nur» von einer Instanz und verbindlich für alle anderen prüfen zu lassen. Letztlich braucht diese Frage hier aber nicht entschieden zu werden. Tatsache ist nämlich, dass sich die Finanzverwaltung im konkreten Fall an den Entscheid der Steuerverwaltung be­treffend der Steuerbefreiung der Rekurrentin gebunden erachtet. Mehr noch: Soweit die Steuerverwaltung Basel-Stadt die Steuerbefreiung einer Institution bereits geprüft hat, entspricht es offenbar gängiger Praxis der Finanzverwaltung, das diesbezügliche Dekret der Steuerverwaltung ohne Weiteres zu übernehmen (vgl. den Einspra­cheentscheid der Finanzverwaltung vom 3. Juni 2002, S. 4; Vernehmlassung der Finanzverwaltung vom 14. August 2002, S. 4). Vorliegend ist denn auch kein Grund ersichtlich, der die Befreiung der Rekurrentin von der Gewinn- und Kapitalsteuer-

pflicht als falsch erscheinen liesse (vgl. in diesem Zusammenhang auch den Entscheid der Taxationskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 21. April 1993, die Verfügung der Steuerverwaltung des Kantons Wallis vom 28. November 2001 sowie das Urteil des kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 27. März 2000). Somit lässt sich festhalten, dass das in § 6 lit. b HÄStG verlangte Kriterium der subjektiven Steuerbefreiung im vorliegenden Fall erfüllt ist.

bb) Zum anderen hat das erworbene Grundstück unmittelbar öffentlichen, gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken zu dienen. Ob auch diese Voraussetzung im vorliegenden Fall erfüllt ist, bildet Gegenstand der folgenden Ausführungen.

4. a) Was den Erwerb der Liegenschaften «S.-Strasse 248 und 250» zu unmittelbar öffentlichen, gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken betrifft, so stellt sich die Rekurrentin im Wesentlichen auf den Standpunkt, dass Institute, die durch die Steuerbehörden von den direkten Steuern befreit worden seien, nach dem neuen Gesetz grundsätzlich auch von der Handänderungssteuer befreit seien. Allerdings sei nach § 6 lit. b HÄStG noch eine objektive Bedingung zu erfüllen. So müsse das Grundstück unmittelbar dem Zweck der Institution dienen. Zweck der Rekurrentin sei es, im Rahmen der Förderung von sozialen Wohn- und Arbeitsstätten ein sinnvolles Verknüpfen von Arbeiten und Wohnen zu ermöglichen und dabei auch alternativen Wohn- und Arbeitsformen Entfaltungsmöglichkeiten zu bieten. Die Rekurrentin könne zu diesem Zwecke Grundstücke erwerben und diese geeigneten Trägerschaften zuführen. Indem die Rekurrentin das G E Areal gekauft habe und dann der Genossenschaft X überlassen habe, sei die Rekurrentin der ihr gesetzten Aufgabe nachgekommen. Die Genossenschaft X wie auch ihre Mitglieder würden zum Destinatärskreis der Stiftung gehören. Ein Teil der Kunstschaffenden arbeite nicht nur, sondern wohne auch auf dem Areal. Alle seien bestrebt, neue und alternative Formen des Arbeitens und Wohnens zu leben und zu entwickeln. Sie würden dies schon seit Jahren just auf dem ehemaligen Fabrikareal der G E AG beweisen. Die Förderungswürdigkeit der Genossenschaft X würde auch dadurch unterstrichen, dass verschiedene namhafte gemeinnützige und öffentliche Institutionen ihre Aktivitäten unterstützen würden, so die und diverse private Gönner. Weil die Genossenschaft X nicht in der Lage sei, ihre Ziele unter Marktbedingungen zu verwirklichen, habe sich die Rekurrentin bereit erklärt, das G E Areal von der Konkursmasse zu kaufen und es der Genossenschaft zu Konditionen, welche weit unter dem Marktüblichen liegen würden, zu überlassen. Die Gemeinnützigkeit der Rekurrentin sei amtlich festgestellt. Das Handänderungssteuergesetz verlange jedoch nicht, dass die Destinatäre einer Stiftung ihrerseits, also die Personen, zu deren Nutzen ein Grundstück erworben worden sei, gemeinnützige, wohltätige oder öffentliche Zwecke verfolgen würden. Dass die Genossenschaft X entsprechend dem Zweck der Rekurrentin förderungswürdig sei, gestehe auch die Finanzverwaltung zu. Sollte die Finanzverwaltung aber meinen, juristische Personen einfach als Destinatäre nicht akzeptieren zu müssen, so finde sich hierfür weder eine Stütze im Gesetz noch eine vernünftige Erklärung. Die Zwecksetzung der Rekurrentin zähle vielmehr ausdrücklich auch juristische Personen zum Destinatärskreis. Der Vorhalt, ein Teil des Grundstücks werde rein kommerziell der M. AG verpachtet, könne ebenfalls keinen Einfluss auf die Be-

freierung der Rekurrentin von der Handänderungssteuer haben. Zum einen sei nicht sie, sondern die Genossenschaft X Vertragspartnerin der M. AG. Zum anderen betreffe die Pacht nur einen kleinen Teil des ganzen Areals, eine Fläche, die gar nicht anderweitig genutzt werden könne; die Tankstelle sei an die Westseite des Pfortnerhauses angebaut. Drittens ermögliche der Pachtvertrag den Genossenschaf tern überhaupt erst, ihre eigenen Ziele zu verfolgen. Denn ohne jenen wären sie gar nicht in der Lage, die bescheidenen Baurechtszinsen zu erbringen. Hinzu komme, dass nach Lehre und Praxis nicht nur ihren Destinatären, sondern sogar den steuerbefreiten gemeinnützigen Organisationen selbst eine gewerbsmässige Nebentätigkeit erlaubt sei, solange diese untergeordnet sei (vgl. zum Ganzen die Rekursschrift vom 1. Juli 2002, S. 8 ff.).

b) Demgegenüber vertritt die Finanzverwaltung im Wesentlichen die Ansicht, dass die Rekurrentin zwar von den direkten Steuern befreit sei, nicht hingegen die Genossenschaft X, welche die Gebäude für ihre Zwecke nutzen wolle. Gemäss ständiger Praxis der Finanzverwaltung müsse jedoch für eine Steuerbefreiung gemäss § 6 lit. b HÄStG das von den direkten Steuern befreite Steuersubjekt selbst die Liegenschaft unmittelbar zu öffentlichen, gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken erwerben. Auch wenn die Genossenschaft X die Liegenschaften direkt von der Konkursmasse G E AG gekauft hätte, wäre eine Steuerbefreiung von der Handänderungssteuer nicht möglich gewesen, weil die Genossenschaft zu einem nicht von den direkten Steuern befreit sei und zum anderen ihre Zwecksetzung zu offen gehalten sei, was auch vom Vertreter der Rekurrentin ausdrücklich anerkannt werde. Das Kriterium der Unmittelbarkeit gemäss § 6 lit. b HÄStG sei daher im vorliegenden Fall nicht erfüllt. In Bezug auf das Erfordernis der Unmittelbarkeit hält die Finanzverwaltung überdies fest, dass sie dieses seit 1905 in ihrer Praxis ständig verlangt habe, auch wenn der Wortlaut des alten Handänderungssteuergesetzes noch nicht von der Unmittelbarkeit gesprochen habe. Es könne somit festgehalten werden, dass die Kognition der Finanzverwaltung im neuen HÄStG für die Frage der objektiven Steuerbefreiung von Institutionen nicht eingeschränkt worden sei. Es reiche in casu daher nicht aus, dass die Rekurrentin die beiden Liegenschaften in Übereinstimmung mit ihrer statuarischen Zwecksetzung erworben habe, sondern es hätte ein Erwerb zu unmittelbar öffentlichen, gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken vorliegen müssen. Diese Voraussetzung sei jedoch von der Rekurrentin nicht erfüllt worden. Auch wenn die Genossenschaft X die Liegenschaften selber von der Konkursmasse gekauft hätte, wäre sie nicht in den Genuss der Steuerbefreiung von der Handänderungssteuer gekommen: Zum einen sei die Genossenschaft nicht von den direkten Steuern befreit, zum anderen verfolge sie persönliche Interessen resp. diejenigen ihrer Mitglieder, was der geforderten Zwecksetzung von § 6 lit. b HÄStG resp. der vom Vertreter geltend gemachten Gemeinnützigkeit zuwiderlaufe. Es komme in casu erschwerend hinzu, dass ein Teil der Parzelle kommerziell an die M. AG verpachtet sei. Die Pacht sei im Grundbuch bis zum 31. März 2006 vorgemerkt. Gemäss der Darstellung im Rekurs finanziere sich die Genossenschaft zu einem nicht unwesentlichen Teil durch die Pachtzinsen der M. AG, was ebenfalls gegen die Annahme der Gemeinnützigkeit spreche. Im vorliegenden Fall sei daher weder das Kriterium der Unmittelbarkeit noch das Erfordernis des Erwerbs der Liegenschaften zu öffentli-

chen, gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken erfüllt (vgl. zum Ganzen die Vernehmlassung der Finanzverwaltung vom 14. August 2002, S. 4 ff.).

5. a) Wie der Vertreter der Rekurrentin in seiner Rekurschrift zu Recht bemerkt, ist gemäss § 6 lit. b HâStG neben dem Kriterium der subjektiven Steuerbefreiung noch eine objektive Voraussetzung zu erfüllen (vgl. den Rekurs vom 1. Juli 2002, S. 8). Danach hat das erworbene Grundstück unmittelbar einem öffentlichen, gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecke zu dienen.

b) aa) Aus Art. 3 der Stiftungsurkunde der Rekurrentin vom 27. August 1992 ergibt sich Folgendes: Zweck der Rekurrentin ist die Förderung und Errichtung von sozialen Wohn- und Arbeitsstätten. Diese sollen eine sinnvolle Verknüpfung von Wohnen und Arbeit ermöglichen. ... Die sozialen Wohnstätten sollen das Zusammenleben verschiedener Generationen ermöglichen sowie alternativen Wohnformen Entfaltungsmöglichkeiten bieten. Die sozialen Arbeitsstätten sollen alternativen Arbeitsformen Entfaltungsmöglichkeiten bieten. ... Auch kann die Stiftung zur Erreichung ihres Zweckes überbaubaren Boden sowie überbaute Grundstücke zu Eigentum erwerben. Die Stiftung kann Organisationen mit ähnlicher Zielsetzung unterstützen oder sich an denselben auch beteiligen.

bb) Insbesondere bezweckt die Rekurrentin die Förderung und Gewährung von sogenanntem Miet-Eigentum, was dem Destinatär beziehungsweise dem Interessenten eine dem Grundeigentümer ähnliche Rechtsstellung zu günstigen finanziellen Konditionen einräumt. Grundlage ist zwar nach wie vor das Mietverhältnis, das aber durch einen besonderen Kündigungsschutz ausgestaltet ist (vgl. wiederum den Entscheid der kantonalen Taxationskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 21. April 1993; vgl. aber auch Art. 5 der Stiftungsurkunde vom 27. August 1992 sowie Ziffer 3 des Reglements der Stiftung der Rekurrentin vom 3. Mai 1992).

c) Wie bereits erwähnt, hat die Rekurrentin die Liegenschaften «S.-Strasse 248 und 250» (sog. G E Areal) am 17. Dezember 2001 gekauft. Noch am gleichen Tage hat sie der Genossenschaft X ein Baurecht an der mittlerweile vereinigten Parzelle xxx-4 respektive an den darauf stehenden Gebäuden eingeräumt. Hinsichtlich der Nutzung dieses Grundstücks beziehungsweise der Gebäude durch die Genossenschaft X lässt sich aufgrund der Akten Folgendes festhalten: Art. 2 des Baurechtsvertrages zwischen der Rekurrentin und der Genossenschaft X vom 17. Dezember 2001 sieht vor, dass die Genossenschaft X (als Baurechtsnehmerin) berechtigt ist, die Baurechtsparzelle im Rahmen ihres statutengemässen Gesellschaftszweckes zu nutzen. Dabei hat sie sich gleichermassen auch am Stiftungszweck der Rekurrentin und Baurechtsgeberin, nämlich der Förderung und Errichtung von sozialen Wohn- und Arbeitsstätten, welche eine sinnvolle Verknüpfung von Wohnen und Arbeiten ermöglichen sollen, zu orientieren. Gemäss Art. 11 des Baurechtsvertrages ist die Rekurrentin (und Baurechtsgeberin) befugt, die Erfüllung der Verpflichtungen aus dem Baurechtsvertrag durch die Baurechtsnehmerin kontrollieren zu lassen und entsprechende Weisungen zu erteilen. Die Baurechtsnehmerin ist gehalten, den berechtigten Weisungen der Baurechtsgeberin Folge zu leisten (vgl. zum Ganzen den Bau-

rechtsvertrag zwischen der Rekurrentin und der Genossenschaft X vom 17. Dezember 2001). Zweck der Genossenschaft X stellt primär die Übernahme der Liegenschaften «S.-Strasse 248 und 250» im Baurecht sowie deren Nutzung dar. Darüber hinaus soll die Genossenschaft X einerseits den Gemeinschaftsgedanken in allen Belangen, welche für die Gemeinschaft der Nutzer von Interesse sind, fördern und fördern und andererseits den einzelnen Nutzerparteien, soweit sie nicht dem Gemeinschaftsinteresse widerspricht, die Selbstverwaltung bieten (vgl. den Auszug aus dem Handelsregister vom 22. Februar 2002). Aus den ebenfalls ins Recht gelegten Broschüren «Ateliergemeinschaft X., Kurzdokumentationen» und «Erwerb und Umnutzung des G E Areals» ergibt sich schliesslich, dass die Liegenschaften «S.-Strasse 248 und 250» von der Genossenschaft X für Gewerbe-, Wohn- und Kulturzwecke genutzt werden. Aufgrund dieser Informationen, insbesondere aufgrund der Vorgaben im Baurechtsvertrag, lässt sich im vorliegenden Fall feststellen, dass die Rekurrentin – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – mit den Liegenschaften «S.-Strasse 248 und 250» respektive mit der inzwischen vereinigten Parzelle xxx-4 gemeinnützige Zwecke wahrnimmt.

d) Im Folgenden ist nun noch zu prüfen, ob die Rekurrentin mit dem G E Areal unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgt.

aa) Nach der Praxis der Finanzverwaltung wird eine unmittelbare öffentliche, gemeinnützige oder wohltätige Zweckdienung durch das Grundstück angenommen, wenn die steuerbefreite Organisation die Liegenschaft selber nutzt. Wird die Liegenschaft hingegen vermietet, so sei eine Befreiung von der Handänderungssteuer nach § 6 lit. b HÄStG aufgrund des Fehlens der unmittelbaren Zweckdienung zu verneinen.

bb) Bei der Abklärung, ob eine (gekaufte) Liegenschaft der öffentlichen, gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecksetzung der erwerbenden Institution mittelbar oder unmittelbar dient, führen die dargelegten «Fallkonstellationen» wohl in einem Grossteil der Fälle zu einem richtigen Ergebnis. So liegt bei einer Körperschaft, Stiftung oder Anstalt, die wegen öffentlicher, gemeinnütziger oder wohltätiger Zwecksetzung steuerbefreit worden ist und die die erworbene Liegenschaft selber nutzt, in der Regel eine unmittelbare Zweckverfolgung vor. Ebenso ist es korrekt, dass eine Liegenschaft, die einzig aus Gründen der Kapitalanlage erworben wurde, den öffentlichen, gemeinnützigen oder wohltätigen Zweck einer Institution nicht unmittelbar unterstützt. In einem solchen Fall werden aus der Vermietung des Kaufobjektes Erträge erzielt; diese Einnahmen helfen der steuerbefreiten Organisation zwar auch bei der Umsetzung ihres öffentlichen, gemeinnützigen oder wohltätigen Zieles. Im Gegensatz zu einer selbstgenutzten Liegenschaft dient ein solches Renditeobjekt der Zwecksetzung dieser Organisation aber «lediglich» mittelbar, nämlich mit seiner Ertragskraft. Die Steuerrekurskommission Basel-Stadt hat sich in einem früheren Entscheid auch schon mit der Frage der mittelbaren respektive der unmittelbaren Zweckdienung eines erworbenen «Mietobjektes» durch eine steuerbefreite Organisation beschäftigt und hat dabei ebenfalls auf die oben dargestellten «Kriterien» abgestellt. Dieser Entscheid hatte zwar noch § 4 Abs. 1 Ziffer 5 des alten Handänderungssteu-

ergesetzes vom 11. Dezember 1882 zum Gegenstand. Indes ist diese Bestimmung, welche anders gelaftet hat als die heutige, dahingehend interpretiert worden, dass es nicht darauf ankomme, «ob eine juristische Person als solche gemeinnützige oder wohlthätige Zwecke verfolge, sondern ob die konkrete Erwerbung, wofür die Steuerbefreiung verlangt werde, zu einem solchen Zwecke geschehe» (vgl. den Entscheid der Steuerrekurskommission Basel-Stadt Nr. 5/1981, insbesondere S. 6). Damit hat sich bereits unter dem alten Recht die gleiche Problematik gestellt wie heute. Den oben dargestellten Abgrenzungskriterien scheint sich – zumindest teilweise – auch die Rekurrentin anschliessen zu können, hält sie doch in ihrem Rekurs fest, dass die Handänderungssteuer dann geschuldet sei, wenn das Grundstück zur Kapitalanlage erworben worden sei (vgl. Rekurs vom 1. Juli 2002, S. 8, mit Verweis auf Christian Schöniger, Die Handänderungssteuer des Kantons Basel-Stadt, Basel 1992, S. 200 ff.).

cc) So einfach und praktikabel die oben dargestellte Abgrenzung der mittelbaren von der unmittelbaren Verfolgung öffentlicher, gemeinnütziger oder wohlthätiger Zwecke auch sein mag. Um als «unumstossbare» Grundsätze fungieren zu können, sind die aufgestellten «Kriterien» der Finanzverwaltung zu starr. Dies zeigt nicht zuletzt auch der vorliegende Fall. Wie oben bereits ausgeführt, verfolgt die Rekurrentin mit den Liegenschaften «S.-Strasse 248 und 250» respektive mit der inzwischen vereinigten Parzelle xxx-4 ihre gemeinnützigen Zielsetzungen. Die Rekurrentin will – wie schon erwähnt – entsprechend ihrer Zwecksetzung soziale Wohn- und Arbeitsstätten fördern und errichten. Dabei steht es ihr zur Erreichung ihres Zweckes frei, überbaubaren Boden sowie überbaute Grundstücke zu Eigentum zu erwerben. Sie kann ferner Organisationen mit ähnlichen Zielsetzung unterstützen. Für die Verfolgung dieser Ziele ist die Rekurrentin – wie ebenfalls schon mehrfach erwähnt – von der Steuerverwaltung Basel-Stadt als gemeinnützige Organisation «von der Steuerpflicht» befreit worden. Gemäss unwidersprochen gebliebener Darstellung gehören sowohl die Genossenschaft X als auch die Genossenschafter zum Destinatärskreis der Rekurrentin (vgl. den Rekurs vom 1. Juli 2002, S. 8). Soweit nun die Rekurrentin der Genossenschaft X an den gekauften Liegenschaften «S.-Strasse 248 und 250» ein Baurecht eingeräumt hat und soweit die Genossenschaft X die übertragenen Gebäude im Sinne des Zweckes der Rekurrentin nutzt, verfolgt diese damit ihre Zielsetzungen unmittelbar. Daran vermag im vorliegenden Fall auch nichts zu ändern, dass die Rekurrentin für die Einräumung des Baurechts einen Baurechtszins erhält. Denn die in der Zweckbestimmung der Rekurrentin vorgesehenen «Aufgaben», wie z.B. die Förderung von sozialen Wohn- und Arbeitsstätten, aber auch die Unterstützung von Organisationen mit ähnlicher Zielsetzung, implizieren nicht, dass diese unentgeltlich zu geschehen haben. Hingegen darf aufgrund der gemeinnützigen Ausrichtung der Rekurrentin verlangt werden, dass die von ihr bezogenen Leistungsentwürdigungen nicht zum Vollkostenpreis in Rechnung gestellt werden, sondern ein altruistisches «Element» beinhalten. Indem die Rekurrentin der Genossenschaft X das Baurecht zu Konditionen überlässt, welche weit unter dem Marktüblichen liegen, wird sie dieser Anforderung gerecht (vgl. die Rekurschrift vom 1. Juli 2002, S. 9). In casu lässt sich demnach festhalten, dass die Liegenschaften «S.-Strasse 248 und 250» – soweit diese der Genossenschaft X zur Nutzung überlassen werden - un-

mittelbar für die gemeinnützigen Zwecke der Rekurrentin gebraucht werden. Vorliegend ist somit auch die zweite in § 6 lit. b HäStG verlangte Voraussetzung, nämlich dass das erworbene Grundstück unmittelbar öffentlichen, gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken dienen muss, erfüllt. Insofern ist der Rekurs deshalb gutzuheissen.

e) Anders verhält es sich hingegen mit dem Bereich des G E Areals, der noch sicher bis zum 31. März 2006 an die M. AG verpachtet ist und der von dieser für den Betrieb einer Tankstelle, mithin also rein kommerziell, genutzt wird (vgl. hierzu auch die Ausführungen im Rekurs vom 1. Juli 2002, S. 10). Dieser Teil der Liegenschaften «S.-Strasse 248 und 250» wird nicht im Sinne des gemeinnützigen Zweckes der Rekurrentin genutzt. Hierfür kann deshalb auch keine Befreiung von der Handänderungssteuer beansprucht werden. In den Akten finden sich keine Informationen bezüglich der Grösse des von der M. AG genutzten Bereichs. Damit die verbleibende Handänderungssteuer berechnet werden kann, ist die Rekurrentin demnach von der Finanzverwaltung aufzufordern, diesbezüglich noch Angaben und Belege nachzureichen.

6. Zusammenfassend lässt sich somit festhalten, dass die Rekurrentin gemäss § 7 aStG respektive nach § 66 nStG von den direkten Steuern befreit ist. Die von der Rekurrentin erworbenen Liegenschaften «S.-Strasse 248 und 250» dienen, soweit sie der Genossenschaft X zur Nutzung überlassen werden, unmittelbar der gemeinnützigen Zwecksetzung der Rekurrentin. Insofern ist der hier zur Diskussion stehende Kauf gemäss § 6 lit. b HäStG von der Handänderungssteuer zu befreien. Mit dem an die M. AG verpachteten und von dieser genutzten Teil des G E Areals wird hingegen der gemeinnützigen Zwecksetzung der Rekurrentin nicht nachgekommen. Hierfür ist die Rekurrentin demzufolge handänderungssteuerpflichtig. Damit die verbleibende Handänderungssteuer berechnet werden kann, hat die Finanzverwaltung von der Rekurrentin noch Angaben und Belege bezüglich Grösse des von der M. AG genutzten Bereichs nachzufordern. Der vorliegende Rekurs ist demzufolge im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.