

Grundstückgewinnsteuer

Liegenschaftsverkauf an nahestehende Person, Mindestübertragungswert

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 6. April 2001

Bei der Bemessung des steuerbaren Grundstückgewinns aus dem Verkauf einer Liegenschaft unter nahestehenden Gesellschaften ist nicht auf den von den Vertragsparteien vereinbarten und öffentlich beurkundeten Verkaufspreis abzustellen, wenn dieser unter dem Vermögenssteuerwert liegt, sondern auf den Verkehrswert. Dieser sog. «Mindestübertragungswert» bestimmt sich nach den für die Vermögenssteuer anwendbaren Bewertungsvorschriften. Ermittlung des Ertragswertes und Wahl des Kapitalisierungssatzes bei einer Baurechtsliegenschaft.

I. Sachverhalt

Mit Baurechtsvertrag vom 7. Oktober 1982 errichtete die R. AG zugunsten der Genossenschaft X. Basel ein Baurecht an der ihr gehörenden Liegenschaft Sektion VII, Parzelle 1111¹ des Grundbuchs der Stadt Basel, haltend 1922 m², mit zum Abbruch bestimmten Gebäuden Z.-Strasse 1–10 für die Zeit vom 8. Oktober 1992 bis zum 31. Dezember 2041. Mit Nachtrag vom 17. Mai 1984 wurde die Baurechtsfläche vergrössert und die Parzelle fortan als Parzelle 1111² bezeichnet. Am 3. Januar 1996 orientierte die R. AG die Steuerverwaltung über ihre Absicht, die erwähnte Parzelle in das Eigentum der Genossenschaft X. Basel übergehen zu lassen. Sie wies darauf hin, dass die Aktien der R. AG zu 100 Prozent im Eigentum der Genossenschaft XY stehen, deren Anteile wiederum von den regionalen Genossenschaften gehalten werden. Die Übertragung solle im Zuge einer Entflechtung erfolgen. Die Vertreterin der R. AG ersuchte die Steuerverwaltung um Mitteilung, zu welchem Wert die Parzelle aus steuerlicher Sicht übertragen werden dürfe. Mit Schreiben vom 9. Januar 1996 teilte die Steuerverwaltung mit, aufgrund des Baurechtszinses des Jahres 1995, kapitalisiert mit 6,25%, betrage der Überführungswert im Jahre 1996 Fr. 16'509'120.–.

Mit Kaufvertrag vom 27. August 1997 (Grundbucheintrag 17. Oktober 1997) verkaufte die R. AG die Parzelle für Fr. 12'000'000.– an die Genossenschaft X. Basel. In ihrer Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer deklarierte die R. AG unter Bezugnahme auf diesen Verkaufspreis und nach Abzug des Einstandswerts einen Grundstücksgewinn von Fr. 421'708.–. Am 30. März 1998 teilte die Steuerverwaltung der R. AG mit, der Mindestübertragungswert für das Grundstück betrage Fr. 17'000'000.–. Das Grundstück sei somit unterpreislich an die Aktionärin verkauft worden, weshalb dem vereinbarten Kaufpreis die rechtsgeschäftliche Bedeutung abgesprochen werde. Mit Verfügung vom 27. Mai 1998 berechnete die Steuerverwaltung unter Zugrundelegung ihres Mindestübertragungswerts den

Grundstückgewinn auf Fr. 4'578'292.– und veranlagte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 559'309.50. Die gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache der R. AG wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 5. November 1998 ab. Hiergegen rekurrierte die R. AG erfolglos an die Steuerrekurskommission.

Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission von 16. Dezember 1999 richtet sich der vorliegende Rekurs der S. AG (vormals R. AG) an das Verwaltungsgericht, mit welchem sie beantragt, es sei der Mindestübertragungswert der Parzelle 1111² GB Basel in Aufhebung des angefochtenen Entscheids auf 12 Mio. Franken festzusetzen. Die Rekurrentin hält daran fest, dass es sich bei dem Veräusserungspreis um einen realistischen Marktwert handle. Sie macht geltend, die von der Vorinstanz angestellten Berechnungen des Verkehrswerts würden gegen die massgeblichen steuerrechtlichen Bestimmungen verstossen. Eventualiter beantragt sie, den Steuerwert auf Fr. 14'177'360.– festzusetzen. Das Finanzdepartement schliesst in der Rekursantwort auf Abweisung des Rekurses. Die Rekurrentin hat in ihrer Replik an ihren Anträgen und deren Begründung festgehalten. Auf die Einzelheiten der Parteistandpunkte wird, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

II. Entscheidungsgründe

1. Die Steuerrekurskommission ist eine vom Regierungsrat gewählte Kommission, deren Entscheide gemäss § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRPG) dem Rekurs an das Verwaltungsgericht unterliegen. Daraus ergibt sich dessen sachliche und funktionelle Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Kognition richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG. Danach hat das Verwaltungsgericht zu prüfen, ob die Verwaltung den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt, das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewendet oder ihr Ermessen missbraucht hat.

Nachdem die R. AG ihre Firma geändert hat, ist die S. AG zum Rekurs legitimiert. Auf den Rekurs ist somit einzutreten.

2. a) Die Vertreterin der Rekurrentin hat in ihrer Anfrage an die Steuerverwaltung vom 3. Januar 1996 darauf hingewiesen, dass es sich um einen Kauf innerhalb der XY-Gruppe handle und erklärt, im Zuge einer Entflechtung solle nun die betreffende Parzelle in das Eigentum der Genossenschaft X. Basel übergehen. Selbst wenn die R. AG keine Tochtergesellschaft derselben, sondern eine solche der Genossenschaft XY ist, war diese somit eine der Käuferin nahestehende Gesellschaft. Die Prüfung des deklarierten Verkaufspreises unter dem Gesichtspunkt einer verdeckten Gewinnausschüttung war somit gerechtfertigt. Wie die Steuerverwaltung in ihrem Einspracheentscheid vom 5. November 1998 dargelegt hat, stellt sie dann nicht auf den

vereinbaren und öffentlich beurkundeten Verkaufspreis ab, wenn dieser unter dem Steuerwert der Liegenschaft zum Zeitpunkt der Übertragung liegt. In diesem Fall wird zur Berechnung der Grundstückgewinnsteuer nicht auf den Verkaufspreis der Liegenschaft, sondern auf deren Verkehrswert abgestellt. Zur Ermittlung des Verkehrswerts der Liegenschaft ist nach den dafür massgeblichen gesetzlichen Bestimmungen vorzugehen und kann nicht auf die von der Rekurrentin diesbezüglich eingeholten privaten Schätzungen abgestellt werden. Ebensowenig ist der in den Büchern der Rekurrentin verzeichnete Liegenschaftswert massgebend. Die Rekurrentin bestreitet denn auch nicht, dass für die Ermittlung des Steuerwerts gemäss § 63 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG) der Ertragswert massgebend ist und für dessen Berechnung die vertraglich zu entrichtenden Baurechtszinsen gemäss § 33 Abs. 5 und 6 der Steuerverordnung (StV) zu kapitalisieren sind.

b) Bei der Ermittlung des Steuerwerts nach den dargelegten Bestimmungen stellt sich zunächst die Frage, welches der im vorliegenden Fall massgebliche Baurechtszins ist. Die Steuerverwaltung hat hierfür Fr. 1'063'302.– eingesetzt. Dies entspricht dem der Rekurrentin im Jahr 1996 zugeflossenen Baurechtszins. Die Rekurrentin macht demgegenüber geltend, der Baurechtszins habe für das Jahr 1996 nur Fr. 750'000.– betragen, nachdem sie mit der Genossenschaft X. Basel ab 1. Januar 1996 diese Reduktion des Baurechtszinses vereinbart habe. Die Rekurrentin hat mit ihrer Rekursbegründung einen vom 14. Dezember 1995 datierten Nachtrag zum Baurechtsvertrag eingereicht, wonach «aufgrund der veränderten Marktverhältnisse» der Baurechtszins ab 1. Januar 1996 auf Fr. 750'000.– im Jahr festgesetzt wurde. Auf den Hinweis des Finanzdepartements in der Rekursantwort, dass der Rekurrentin in dem für die Ermittlung des Steuerwerts massgeblichen Jahr 1996 Fr. 1'063'302.– an Baurechtszinsen zugeflossen sind, hat die Rekurrentin in ihrer Replik sinngemäss geltend gemacht, es habe sich dabei um ein Versehen gehandelt. Im Jahre 1997 seien von der Genossenschaft X. Basel dann die Baurechtszinsen überwiesen worden, welche der Vereinbarung von 1995 entsprochen hätten, d.h. Fr. 62'500.– im Monat (= Fr. 750'000.– p.a.). Die Rekurrentin hat jedoch weder behauptet noch bewiesen, dass die nach ihrer Darstellung für das Jahr 1996 zu viel bezahlten Baurechtszinsen von immerhin Fr. 313'302.– zurückbezahlt oder verrechnet worden wären. Gegen eine Verrechnung spricht auch, dass im Jahre 1997 die volle Höhe des neu vereinbarten Baurechtszinses überwiesen wurde. Es ist somit nicht zu beanstanden, wenn die Steuerverwaltung auf die der Rekurrentin im massgeblichen Jahr 1996 effektiv zugeflossenen Baurechtszinsen in Höhe von Fr. 1'063'302.– abgestellt hat, obwohl in § 33 Abs. 5 StV die Kapitalisierung des «vertraglich zu entrichtenden» Baurechtszinses vorgesehen ist.

c) Im weiteren stellt sich die Frage, zu welchem Zinssatz die festgestellten Baurechtszinsen zu kapitalisieren sind. Gemäss § 33 Abs. 6 StV (in der bis 15. November 1998 wirksamen Fassung) ist für die Kapitalisierung ein Satz anzuwenden, der 2,5% über dem Zinssatz für neue 1. Hypotheken auf Wohnbauten der Basler Kantonalbank per Ende September vor dem Bewertungsstichtag liegt. Der nach dieser Vorschrift massgebliche Zinssatz der Basler Kantonalbank betrug unbestrittenermassen 5%, was erhöht um 2,5% einen Zinssatz von 7,5% ergibt. Indem die Steuer-

verwaltung den Baurechtszins von Fr. 1'063'302.– mit 7,5% kapitalisierte, hat sie einen Steuerwert von Fr. 14'177'360.– ermittelt. Da dieser Steuerwert den deklarierten Verkaufspreis von Fr. 12'000'000.– überstieg, hat die Steuerverwaltung nach dem Ausgeführten zu Recht nicht auf diesen Verkaufspreis abgestellt.

3. a) Die Steuerverwaltung ist bei ihrer Berechnung indessen noch einen Schritt weitergegangen und hat den Mindestübertragungswert auf Fr. 17'000'000.– festgelegt. Zur Begründung dieser Berechnung hat sie zwei Varianten aufgezeigt. In einer ersten Berechnung hat sie, davon ausgehend, dass der Steuerwert in der Regel nur 70% des Verkehrswerts ausmache, den ermittelten Steuerwert von Fr. 14'177'360.– auf 100% aufgerechnet, und ist so zu einem Verkehrswert von Fr. 20'253'371.– gelangt. In einer zweiten Berechnung hat sie den Baurechtszins von Fr. 1'063'302.– nur mit 6,25% (BSKB 5% + 1,25%) anstatt mit 7,5% (BSKB 5% + 2,5%) kapitalisiert und auf diese Weise einen Verkehrswert von Fr. 17'012'832.– errechnet. Die Rekurrentin macht dagegen geltend, die Annahme, dass der Steuerwert der Liegenschaft nur 70% des Marktwertes entspreche, entbehre jeder Grundlage. Ferner widerspreche ein Kapitalisierungssatz von nur 6,25% dem klaren Wortlaut von § 33 StV. In seiner Rekursbeantwortung hat das Finanzdepartement daran festgehalten, dass der gemäss § 63 StG und § 33 Abs. 5 StV ermittelte Wert lediglich rund 70% des effektiven Marktwerts ausmache. Gemäss der Praxis der Steuerverwaltung gelte als Mindestübertragungswert daher der kapitalisierte Bruttoertrag, wobei ein Kapitalisierungssatz anzuwenden sei, der 1,25% über dem Zinssatz für neue 1. Hypotheken auf Wohnbauten der Basler Kantonalbank zum Zeitpunkt der Übertragung liege. Diese Praxis sei festgehalten im Protokoll der Steuerverwaltung Basel-Stadt, Abteilung Spezialsteuern, Grundstückgewinnsteuer 3/1995 vom 26. Juli 1996.

b) Der massgebliche Kapitalisierungszinssatz ist in § 33 Abs. 6 StV vorgeschrieben und betrug zum vorliegend massgeblichen Zeitpunkt 7,5%. Eine Korrektur dieses Kapitalisierungszinssatzes aufgrund interner Richtlinien der Steuerverwaltung wird von der Rekurrentin zu Recht beanstandet. Im Steuerrecht kommt dem Legalitätsprinzip besonders hohe Bedeutung zu. Eine Steuer ist nur dann rechtsatzmässig, wenn sie in allen wesentlichen Teilen durch eine generell-abstrakte Norm gedeckt ist (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl. 2001, S. 131). Dass Rechtssätze formgerecht zu publizieren sind, entspricht gesicherter Doktrin und Praxis (Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 6. Aufl. 1986, Nr. 9 III b S. 55). Wie das Bundesgericht in einem Urteil vom 12. Juli 1989 festgehalten hat, ist die Rechtssicherheit im Rechtsstaat von grosser Bedeutung. Sie erfordert unter anderem Voraussehbarkeit, Berechenbarkeit und Verlässlichkeit des Rechts. Für das Steuerrecht bedeutet dies, dass es möglich sein soll, das Steuerobjekt inhaltlich und umfänglich in genügendem Mass zu bestimmen, damit der Steuerpflichtige die Steuerlast, die auf ihn zukommt, auch einigermassen abschätzen und berechnen kann (ASA 58, S. 695). Von den Steuerbehörden im Interesse einer einheitlichen Verwaltungspraxis erlassene Bewertungsrichtlinien sind unter diesem Gesichtspunkt grundsätzlich problematisch, wenn sie nicht publiziert werden und der Steuerpflichtige somit vor der Vornahme seiner Dispositionen davon keine Kenntnis hat. Geradezu unzulässig erscheint aber das Abstellen auf solche Richtlinien,

wenn diese in Widerspruch stehen zum publizierten Gesetzes- bzw. Verordnungsrecht. Nachdem die Steuerverwaltung selbst von der Massgeblichkeit von § 63 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 33 Abs. 5 und 6 StV ausgeht, widerspricht die Anwendung eines Kapitalisierungssatzes von nur 6.25% der klaren Bestimmung von § 33 Abs. 6 StV. Dasselbe gilt für die weitere Annahme der Steuerverwaltung, dass der nach den gesetzlichen Bestimmungen berechnete Steuerwert nur 70% des Marktwerts betrage und daher der ermittelte Wert auf 100 % aufzurechnen sei. Auch hierzu fehlt eine gesetzliche Grundlage. Eine Korrektur der gemäss § 33 Abs. 5 und 6 StV vorgenommenen Bewertung und eine Aufrechnung der Steuerwerts sind daher nicht zulässig. Bereits die korrekte Anwendung der genannten Bestimmungen zeitigt die von der Steuerverwaltung zu Recht angestrebte Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung in Form des zu niedrig vereinbarten und deklarierten Verkaufspreises. Eine weitere Erhöhung aufgrund interner Richtlinien der Steuerverwaltung ist als unzulässig anzusehen, so dass zur Berechnung der Grundstückgewinnsteuer auf den gemäss § 33 Abs. 5 und 6 StV ermittelten Steuerwert abzustellen ist.

c) Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass der Baurechtszins für das Jahr 1996 in Höhe von Fr. 1'063'302.– mit dem damals gemäss § 33 Abs. 6 StV geltenden Satz von 7,5% zu kapitalisieren ist, was zu einem Mindestübertragungswert von Fr. 14'177'360.– führt.

Demgemäss wird erkannt:

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 16. Dezember 1999 aufgehoben und die Sache zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.