

Grundstückgewinnsteuer

Wohnrecht

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 93/2007 vom 19. Januar 2006

Bei der Bemessung des steuerbaren Grundstückgewinns aus dem Verkauf einer mit einem Wohnrecht belasteten Liegenschaft ist das Wohnrecht mit seinem Barwert zum Veräusserungserlös hinzuzurechnen. Ermittlung des Barwerts gemäss den Barwerttafeln Stauffer/Schätzle.

Sachverhalt

1.a) Der Rekurrent verkaufte am 12. Mai 2003 die Liegenschaft X. in Basel zu einem Preis von Fr. 920'000.– unter Vorbehalt eines unentgeltlichen Wohnrechtes. In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer deklarierte der Rekurrent Folgendes:

Verkaufspreis	Fr. 920'000.–	
Maklerprovision	<u>Fr. 10'300.–</u>	Fr. 10'300.–
Veräusserungserlös		Fr. 909'700.–
Einstandswert:		
Kaufpreis	Fr. 450'000.–	
Kosten beim Erwerb	Fr. 5'625.–	
Wertvermehrungen	<u>Fr. 584'000.–</u>	Fr. 1'039'000.–
Grundstückverlust		Fr. –129'300.–

...

c) Mit Schreiben vom 12. November 2004 ... erklärte die Steuerverwaltung, das unentgeltliche Wohnrecht sei im Betrag von Fr. 518'056.– aufgerechnet worden.

...

Nach Berücksichtigung des Besitzdauerabzuges ergab dies einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 375'521.85. Die ermittelte Grundstückgewinnsteuer belief sich auf Fr. 112'650.–. Die entsprechende Veranlagung zur Grundstückgewinnsteuer datiert vom 17. November 2004.

2. Dagegen erhob der Rekurrent mit Schreiben vom 18. Dezember 2004 Einsprache. Diese hat die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 29. April 2005 in Bezug auf ... die Höhe der Aufrechnung für das unentgeltliche Wohnrecht

jedoch teilweise gutgeheissen und neu einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 495'804.– wie folgt ermittelt:

Verkaufspreis		Fr.	920'000.–
Aufrechnung für unentgeltliches Wohnrecht neu		Fr.	+331'093.–
Kosten beim Verkauf:			
Handänderungssteuer 1,5%	Fr.	13'800.–	
Notariatskosten 0,25%	Fr.	<u>2'300.–</u>	Fr. –16'100.–
Veräusserungserlös			Fr. 1'234'993.–
Einstandswert:			
Kaufpreis	Fr.	450'000.–	
Kosten beim Erwerb	Fr.	5'625.–	
Wertvermehrungen korrigiert	Fr.	<u>283'564.–</u>	Fr. –739'189.–
Grundstücksgewinn			Fr. 495'804.–

3. Gegen diesen Einspracheentscheid vom 29. April 2005 richtet sich der vorliegende Rekurs vom 31. Mai 2005, welcher mit Eingabe vom 2. August 2005 begründet worden ist. Darin beantragt der Rekurrent, die Bewertung des Wohnrechts sei aufzuheben, da andernfalls eine Doppelbesteuerung zustande käme. ... Auf die Einzelheiten des Standpunktes des Rekurrenten wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

4. In ihrer Vernehmlassung vom 26. August 2005 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen.

Entscheidungsgründe

2.a) Der Rekurrent beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 29. April 2005 aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer für die Liegenschaft X. in Basel gemäss Selbstdeklaration zu ermitteln, indem bei der Ermittlung des Veräusserungserlöses das vorbehaltene unentgeltliche Wohnrecht nicht zu berücksichtigen ... sei.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Nicht umstritten ist, dass der Rekurrent sich beim Verkauf der Liegenschaft X. in Basel ein unentgeltliches Wohnrecht vorbehalten hat. Streitig ist jedoch, ob dieses bei der Ermittlung des Verkaufspreises für die Grundstückgewinnsteuer steuererhöhend zu berücksichtigen ist. ...

3. Gemäss § 104 Abs. 1 StG wird die Grundstückgewinnsteuer erhoben von den Gewinnen, die sich aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privat- und des Geschäftsvermögens der natürlichen und juristischen Personen

sowie von Anteilen an solchen ergeben. Nach § 106 Abs. 1 StG gilt als Grundstücksgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös den Einstandswert übersteigt. Als Einstandswert gilt unter Vorbehalt von § 105 Abs. 2 StG der Erwerbsswert unter Berücksichtigung der mit dem Erwerb verbundenen Kosten und der wertvermehrenden Aufwendungen, soweit diese nicht bereits bei der Einkommens- und Gewinnsteuer angerechnet werden konnten (Abs. 3). Gemäss § 107 Abs. 1 StG wird zur Abgeltung der Besitzesdauer auf dem nach § 106 ermittelten Gewinn ein Abzug vorgenommen. Er beträgt ab dem 6. und für jedes weitere Besitzjahr 3%, höchstens jedoch 60% des Gewinns (§ 107 Abs. 1 StG). Zur Bestimmung der Besitzesdauer für ein Grundstück, das im Rahmen von § 105 Abs. 1 lit. d bis f erworben wurde, ist der Erwerbszeitpunkt des Rechtsvorgängers oder der Rechtsvorgängerin massgeblich (§ 107 Abs. 3 Satz 2 StG).

4. In Bezug auf das vom Rekurrenten vorbehaltene unentgeltliche Wohnrecht ergibt sich Folgendes:

a) Als Veräusserungserlös gilt die Gesamtheit aller dem Veräusserer im Zusammenhang mit der Veräusserung zukommenden Vermögenswerte. Dazu gehören sämtliche Leistungen des Erwerbers an den Veräusserer, die in kausalem Zusammenhang mit der Veräusserung stehen und daher als Gegenleistung für die Übertragung von Grundstücken oder Rechten daran zu qualifizieren sind (vgl. Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 1, 2. Auflage, Muri-Bern 2004, § 102 N 1; Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Zürich 1952, S. 171 ff.; Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Bern 1976, S. 61 f.; Bussmann, Das dualistische System der Grundstückgewinnbesteuerung, S. 173 f.). Der kausale Zusammenhang ist dann zu bejahen, wenn der betreffenden Leistung keine andere Gegenleistung als die Verschaffung des Grundeigentums gegenübersteht (vgl. StE B 44.12.2. Nr. 2, E. 2b). In welcher Form der Kaufpreis geleistet wird, spielt keine Rolle: Nebst der Bezahlung in Geld kommen als Leistungen des Erwerbers unter anderem auch Sachleistungen wie Grundstücke (Tausch), Wertpapiere, Forderungen, Nebenleistungen, die Einräumung von Nutzungen an den Veräusserer, die Übernahme von Verpflichtungen des Veräusserers, Schuldverlass zugunsten des Veräusserers in Betracht (vgl. Klöti-Weber/Siegrist/Weber, a.a.O., § 102 N 1 f.; Locher, a.a.O., S. 62).

b) Lässt sich der Veräusserer bei der Übergabe seines Grundstücks ein Nutzungsrecht, insbesondere ein Wohnrecht durch den Erwerber einräumen, liegt darin eine Kaufpreisleistung, die künftig periodisch zu erbringen ist. In diesem Fall ist der Barwert des Wohnrechts zum Kaufpreis hinzuzurechnen. Der Barwert ist nach den Barwerttafeln von Stauffer/Schätzle zu ermitteln, indem bei sofort beginnenden Leistungen der jährliche Wert des Nutzungsrechts mit dem Diskontierungsfaktor, in welchem die Lebenserwartung berücksichtigt ist, multipliziert wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 220 N 36 f.). Beim Diskontierungsfaktor handelt es sich um den Kapitalisierungsfaktor, der bei der Berechnung des heutigen Werts einer Rente oder eines periodischen Nutzungsrechts zur Anwendung kommt. Dieser Kapitalisierungsfaktor

ist diskontiert d. h. abgezinst, indem er den Zinsertrag des Kapitals während der voraussichtlichen Laufzeit der Rente berücksichtigt (vgl. Schaetzle/Weber, Kapitalisieren, Handbuch zur Anwendung der Barwerttafeln, 5. Auflage, Zürich 2001, Rz 5.99 ff.).

c) Der Wert eines lebenslänglich gewährten Wohnrechts wird bestimmt, indem eine Leibrente auf das Leben der berechtigten Person basierend auf der Barwerttafel 20x bzw. 20y betreffend Lebenslängliche Rente Männer bzw. Frauen kapitalisiert wird (vgl. Schaetzle/Weber, a.a.O., Rz 2.759). Im Kanton Basel-Stadt kommt für die Berechnung der Nutznießungswerte praxismässig ein Zinssatz von 3,5% zur Anwendung (vgl. die Mitteilung des Erbschaftsamtes Basel-Stadt, publ. in: BJM 1971, S. 135). Für den Zinssatz 3,5% wird in der Tafel 20x betreffend Lebenslängliche Rente Männer auf die Tafel 1 betreffend Sofort beginnende, lebenslängliche Rente verwiesen. Der Rekurrent war zum Zeitpunkt der Errichtung des Wohnrechts mit dem Grundbucheintrag vom 28. Juli 2003 57 Jahre alt. Der Tafel 1 betreffend Sofort beginnende, lebenslängliche Rente ist für das Alter 57 bei Männern ein Diskontierungs- bzw. Kapitalisierungsfaktor von 16.31 zu entnehmen.

d) Im vorliegenden Fall hat die Steuerverwaltung der Bewertung des unentgeltlichen Wohnrechts den vom Rekurrenten im Jahr 2000 für die Liegenschaft X. in Basel deklarierten Eigenmietwert von Fr. 20'300.– zugrunde gelegt. Dieser Eigenmietwert wurde mit dem aufgrund der Barwerttafeln ermittelten Kapitalisierungsfaktor 16.31 multipliziert, woraus ein kapitalisierter Wert des Wohnrechts von Fr. 331'093.– resultierte. Dass der Wohnwert der Liegenschaft sowohl für die Besteuerung des unentgeltlichen Wohnrechts des Rekurrenten als auch für die Besteuerung des Eigenmietwertes der Erwerblerin herangezogen wird, stellt entgegen der Rüge des Rekurrenten in der Rekursbegründung vom 2. August 2005 keine Doppelbesteuerung dar, zumal es sich um zwei verschiedene Steuerpflichtige handelt. In casu kann somit festgestellt werden, dass die Steuerverwaltung den kapitalisierten Wert des Wohnrechts korrekt ermittelt und zu Recht als Bestandteil des Verkaufserlöses steuererhöhend berücksichtigt hat.

5. ...

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.