

**BStP | 2024 | Nr. 3**

| | |
|---------------------|------------------------------------------------------------------------|
| Betreff: | Handänderungssteuer, Steuerprivilegierung beim Erwerb von Wohneigentum |
| Instanz: | Verwaltungsgericht |
| Entscheidungsdatum: | 22. September 2023 |
| Verfahrensnummer: | VD.2023.68 |

Bei Erwerb eines ausschliesslich und während mindestens sechs Jahren dauernd selbstbewohnten Grundstücks reduziert sich die Handänderungssteuer von 3 % auf 1,5 % und es wird anstelle der erwerbenden Partei der Veräusserer bzw. die Veräusserin steuerpflichtig. Erwirbt ein Ehegatte als einzige Vertragspartei auf der Käuferseite ein Grundstück zu Alleineigentum, liegt ein Selbstbewohnen nur dann vor, wenn er oder sie das Grundstück persönlich bewohnt. In casu qualifiziert das Neubewohnen des vom Ehemann erworbenen und anlässlich der güterrechtlichen Auseinandersetzung auf die Ehefrau übertragenen Grundstücks durch die am Kaufvertrag nicht beteiligte, geschiedene Ehefrau und die gemeinsamen Kinder nicht als ein Selbstbewohnen durch den Erwerber. Eine Ausdehnung bzw. analoge Anwendung der Regelung des Steueraufschubs bei der Grundstückgewinnsteuer ist abzulehnen.

Sachverhalt:

A. (nachfolgend: Rekurrent) erwarb am TT.MM.JJJJ eine Stockwerkeigentumswohnung und einen Autoeinstellhallenplatz an der X.-strasse [...], Basel zu einem Kaufpreis von insgesamt CHF Mit der Verkäuferschaft wurde eine hälftige Teilung der Handänderungssteuer von 3 % vereinbart, welche von dieser im Umfang von 1,5 % bzw. CHF ... entrichtet wurde. Mit Erklärung vom 6. Januar 2021 gab der Rekurrent an, die Liegenschaft während mindestens sechs Jahren dauernd selbst zu bewohnen, und verlangte, dass gestützt auf die einschlägige Bestimmung des Handänderungssteuergesetzes käuferseitig auf die Entrichtung seines Steueranteils von 1,5 % zu verzichten sei. In verschiedenen nachfolgenden Korrespondenzen erklärte der Rekurrent, dass er die Wohnung nicht für sich, sondern als Teil der nahehelichen Regelung für seine ehemalige Ehefrau und die gemeinsamen Kinder erworben habe. Diese Vorgehensweise sei erforderlich gewesen, da es der Ehefrau nicht möglich gewesen sei, die Grundstücke selber zu erwerben. Ausserdem sei dies aus Gründen der finanziellen und vorsorgetechnischen Absicherung der ehemaligen Ehefrau für die Zeit nach der Scheidung geplant worden. Das Kriterium der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung sei durch dieses Vorgehen nicht in Frage gestellt und könne aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht nur durch den Erwerber, sondern auch durch dessen geschiedene Ehegattin erfüllt werden. Mit Schreiben vom 19. Januar 2021 teilte die Steuerverwaltung Basel-Stadt dem Rekurrenten mit, dass von zwei Handänderungen auszugehen sei. Bezüglich des Erwerbs durch den Rekurrenten sei mangels des Kriteriums des Selbstbewohnens nicht von einer privilegierten Besteuerung auszugehen. Bezüglich der im Rahmen der Scheidung nachfolgenden Übertragung an die geschiedene Ehefrau liege hingegen ein Befreiungstatbestand vor. Die Steuerverwaltung hielt in der Folge an dieser Einschätzung verschiedentlich fest. Am 3. Juni 2021 entrichtete der Rekurrent die fragliche Handänderungssteuer in der Höhe von CHF ... ohne Anerkennung einer Rechtspflicht. Die Steuerverwaltung setzte die Handänderungssteuer mit amtlicher Veranlagung vom 23. Juli 2021 auf CHF ... zuzüglich Verzugszins fest. Eine hiergegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 20. Oktober 2021 ab. Den hiergegen erhobenen Rekurs wies die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 24. November 2022 ab.

Gegen diesen Entscheid richtet sich der am 11. Mai 2023 an das Verwaltungsgericht erhobene Rekurs. Damit verlangt der Rekurrent die Aufhebung des angefochtenen Entscheids der Steuerrekurskommission, des Einspracheentscheids der Steuerverwaltung vom 20. Oktober 2021 und der amtlichen Veranlagung der Steuerverwaltung vom 23. Juli 2023 sowie den Verzicht auf die Erhebung der Handänderungssteuer von CHF ... betreffend die Stockwerkeigentumswohnung und den Autoeinstellhallenplatz unter Rückerstattung der vom Rekurrenten ohne Anerkennung einer Rechtspflicht bezahlten Handänderungssteuer von CHF ... samt Zinsen. Die Steuerverwaltung beantragte mit Vernehmlassung vom 16. Juni 2023 die Abweisung des Rekurses, ebenso die Steuerrekurskommission mit ihrer Vernehmlassung vom 20. Juni 2023. Die Tatsachen und Vorbringen der Parteien ergeben sich aus dem angefochtenen Entscheid und den nachfolgenden Erwägungen. Das vorliegende Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2.1 Gemäss § 1 des Handänderungssteuergesetzes (HäStG, SG 650.100) unterliegen die zivilrechtlichen und die in diesem Gesetz aufgeführten wirtschaftlichen Handänderungen der Handänderungssteuer mit einem Steuersatz von 3 %. Steuerpflichtig ist grundsätzlich der Erwerber oder die Erwerberin. Bei Erwerb eines ausschliesslich und während mindestens sechs Jahren dauernd selbstbewohnten Grundstücks reduziert sich gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HäStG die Handänderungssteuer auf 1,5 % und es wird anstelle der erwerbenden Partei der Veräusserer bzw. die Veräusserin steuerpflichtig (§ 5 Abs. 2 HäStG).

2.2 Strittig ist vorliegend, ob der Erwerb der Stockwerkeigentumswohnung an der X.-Strasse (und des damit verbundenen Autoeinstellhallenplatzes [...]) durch den Rekurrenten (Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ) der Handänderungssteuer unterliegt oder ob der Rekurrent von der Handänderungssteuer befreit ist, nachdem seine (frühere) Ehefrau zusammen mit den gemeinsamen Kindern im Gefolge der mit Scheidungskonvention vom TT.MM.JJJJ getroffenen Vereinbarung per TT.MM.JJJJ in diese Wohnung gezogen ist und ihr im Nachgang zur Scheidung (Entscheid des Zivilgerichts vom TT.MM.JJJJ) die Wohnung grundbuchlich übertragen worden ist.

2.3 Die Steuerrekurskommission ist mit der Steuerverwaltung zum Schluss gekommen, dass vorliegend von zwei Handänderungen auszugehen ist. Das erste Rechtsgeschäft habe der Grundstückkauf vom TT.MM.JJJJ dargestellt, das zweite Rechtsgeschäft die im Rahmen der Scheidung erfolgte Übertragung auf die Ehefrau.

Die Handänderungssteuer sei als Rechtsverkehrssteuer ausgestaltet, entsprechend werde der Rechtsvorgang des Erwerbs besteuert. Der vom Rekurrenten angeführte mutmassliche Wille einer (späteren) Übertragung auf die Ehefrau sei unbeachtlich.

Massgebend sei einzig, dass die Liegenschaftstransaktion zwischen dem Rekurrenten und der Verkäuferschaft willensfehlerfrei und gültig zustande gekommen sei (angefochtener Entscheid, E. 5.a). Die vom Rekurrenten vertretene Ansicht, dass die Handänderungssteuer durch jedes Rechtsgeschäft ausgelöst werde, mit dem auch die wirtschaftliche Verfügungsgewalt an einem Grundstück übergehe, hat die Steuerrekurskommission verworfen. Die Konzeption der Handänderungssteuer als Rechtsverkehrssteuer bedeute, dass grundsätzlich auf das formale Erfordernis der Eigentumsübertragung abgestellt werde. Davon ausgenommen seien die gesetzlich abschliessend normierten Fälle einer wirtschaftlichen Handänderung gemäss § 3 Abs. 3 lit. a-f HäStG, bei denen auf das formale Erfordernis einer zivilrechtlichen Eigentumsübertragung verzichtet werde (E. 5.d/cc). Die wirtschaftlich geprägte Betrachtung des Rekurrenten sei nicht überzeugend und vermöge keine Privilegierung gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HäStG zu rechtfertigen (E. 6).

2.4.1 Im Zusammenhang mit dem Geschehen im Vorfeld des Erwerbs der Wohnung an der X.-Strasse behauptet der Rekurrent, die Verkäufer hätten die Wohnung an der X.-Strasse seiner Ehefrau zum Kauf angeboten (Rekurs, Rz 23 f.). Soweit er damit behaupten will, dass die Verkäufer seiner Ehefrau angeboten hätten, den Kaufvertrag persönlich als Käuferin abzuschliessen, wird seine Behauptung durch die eingereichte E-Mail-Korrespondenz nicht bewiesen. Mit E-Mail vom

TT.MM.JJJJ (Rekursbeilage 10) sandte einer der Verkäufer die Angaben betreffend die Wohnung zwar der Ehefrau des Rekurrenten zu, nannte ihr aber eine Kontaktperson für den Fall, dass sie oder der Rekurrent nähere Angaben wünschten.

Mit E-Mail vom TT.MM.JJJJ (Rekursbeilage 11) liessen die Verkäufer dem Rekurrenten und seiner Ehefrau Unterlagen betreffend die Wohnung zukommen und erklärten, dass sie als ihre Freunde erste Priorität hätten. Mit E-Mail vom TT.MM.JJJJ (Rekursbeilage 12) fragte der Rekurrent die Verkäufer, wie viel Zeit ihnen bleibe, um sich einig zu werden und sich zu koordinieren. Die Ehefrau des Rekurrenten selbst schrieb in ihrer E-Mail vom TT.MM.JJJJ an ihn (Rekursbeilage 10), sie sei gefragt worden, ob sie («we») an der Wohnung interessiert seien («were»). Im Übrigen könnte der Rekurrent aus dem Umstand, dass die Verkäufer die Wohnung ursprünglich seiner Ehefrau zum Kauf angeboten hätten, ohnehin nichts zu seinen Gunsten ableiten.

2.4.2 Aufgrund der Akten kann davon ausgegangen werden, dass der Rekurrent und seine Ehefrau sich einig gewesen sind, dass der Rekurrent die Wohnung an der X.-Strasse zum Zweck erwirbt, dass sie von seiner Ehefrau zusammen mit den beiden gemeinsamen Kindern bewohnt wird, und dass der Kauf im Kontext der Auflösung der Ehe erfolgt ist. Der Rekurrent scheint geltend machen zu wollen, auch mit den Verkäufern einig gewesen zu sein, dass die Wohnung von seiner Ehefrau und den Kindern und nicht von ihm bewohnt wird (vgl. Rekurs, Rz 23 und 25). Dies ist durch die vom Rekurrenten genannten Beweismittel jedoch nicht erstellt. Insbesondere kann dem Kaufvertrag entgegen der Darstellung des Rekurrenten (Rekurs, Rz 25) nicht entnommen werden, dass er die Wohnung zum Zweck des Selbstbewohnens durch seine Ehefrau und die Kinder erworben hat. Der Kaufvertrag spricht vielmehr dafür, dass sich die Parteien bewusst gewesen sind, dass kein Erwerb zum Selbstbewohnen im Sinn von § 4 Abs. 2 lit. a HÄStG vorliegt.

Im Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ (Rekursbeilage 9), mit dem der Rekurrent die Wohnung [an der Y.-Strasse] erworben hat, ist vom selben Notar beurkundet worden wie der Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ (Rekursbeilage 13), mit dem der Rekurrent die Wohnung an der X.-Strasse erworben hat. Im Kaufvertrag betreffend die Wohnung [an der Y.-Strasse] hat der Rekurrent erklärt, dass er beabsichtige, das Grundstück im Sinn von § 4 Abs. 2 lit. a HÄStG ausschliesslich und während mindestens sechs Jahren dauernd selbst zu bewohnen (Ziff. 5.5), und haben die Parteien vereinbart, dass die Handänderungssteuer von 1,5 % vom Verkäufer getragen wird (Ziff. 6).

Im Kaufvertrag betreffend die Wohnung an der X.-Strasse hingegen fehlen jegliche Angaben betreffend Selbstbewohnen und haben die Parteien vereinbart, dass sie die Handänderungssteuer von 3 % je zur Hälfte tragen (Ziff. 6). Dies lässt sich nur damit erklären, dass die Parteien selbst davon ausgegangen sind, dass der reduzierte Steuersatz von 1,5 % gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HÄStG nicht zur Anwendung gelangt.

Im Übrigen änderte der Umstand, dass sich der Rekurrent, seine Ehefrau und die Verkäufer einig gewesen wären, dass der Erwerb der Wohnung an der X.-Strasse zum Zweck des Selbstbewohnens durch die Ehefrau und die Kinder erfolgt, nichts daran, dass das Bewohnen des Grundstücks durch die Ehefrau und die Kinder, die am Kaufvertrag nicht beteiligt sind, nicht als ein Selbstbewohnen durch den Erwerber im Sinn von § 4 Abs. 2 lit. a HÄStG zu qualifizieren ist.

2.5.1 Gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HÄStG wird die Handänderungssteuer beim «Erwerb eines ausschliesslich und während mindestens 6 Jahren dauernd selbstbewohnten Grundstücks» zum Steuersatz von 1,5 % erhoben. Wer das Grundstück selbst bewohnen muss, damit die Handänderungssteuer reduziert wird, wird in dieser Bestimmung nicht ausdrücklich erwähnt. Nach Sinn und Zweck kann damit aber offensichtlich nur der Erwerber persönlich gemeint sein. Dementsprechend geht es dabei gemäss der Lehre um den Fall, dass der Erwerber das Grundstück mit der Absicht erwirbt, es ausschliesslich und während mindestens 6 Jahren dauernd selbst zu bewohnen (Simon/Pfirtner, in: Tarolli Schmidt et al. [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 4 HÄStG N 27). Wenn ein Ehegatte als einzige Vertragspartei auf der Käuferseite ein Grundstück zu Alleineigentum erwirbt, liegt ein Selbstbewohnen im Sinn von § 4 Abs. 2 lit. a HÄStG daher nur dann vor,

wenn er das Grundstück persönlich bewohnt. Dass das Grundstück auch von seiner Familie bewohnt wird, steht der Anwendung dieser Bestimmung dabei selbstverständlich nicht entgegen.

Im Entscheid STRK.2011.24 vom 22. März 2012 hat die Steuerrekurskommission erwogen, dass ein Grundstück, das Ehegatten zu Gesamteigentum gekauft und zunächst zusammen mit ihren Kindern bewohnt haben, auch dann noch als selbstbewohnt im Sinn von § 4 Abs. 2 lit. a HäStG gelte, wenn aufgrund der Trennung der Ehegatten der eine aus der Liegenschaft auszieht und der andere mit den Kindern weiterhin dort wohnt (Sachverhalt lit. A und E. 4). Aus diesem Entscheid kann der Rekurrent (vgl. Rekurs, Rz 46 f.) nichts zu seinen Gunsten ableiten, weil sich der damit beurteilte Fall in mehreren wesentlichen Aspekten vom vorliegenden unterscheidet. Erstens ist das Grundstück in jenem Fall zunächst von beiden Personen, die auf der Käuferseite Parteien des Kaufvertrags gewesen waren und gestützt auf den Kaufvertrag das Eigentum erworben hatten, selbst bewohnt worden, während der Rekurrent im vorliegenden Fall das Grundstück nie bewohnt hat, obwohl er allein auf der Käuferseite Partei des Kaufvertrags gewesen und zunächst er allein das Eigentum am Grundstück erworben hat. Zweitens hat die Steuerrekurskommission in ihrem Entscheid vom 22. März 2012 die Anwendung des reduzierten Steuersatzes gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HäStG insbesondere damit begründet, dass es bei einer Trennung einem Ehegatten nicht mehr möglich sei, das Grundstück selbst zu bewohnen und damit das Erfordernis des ausschliesslichen und dauernden Selbstbewohnens zu erfüllen (vgl. STRK.2011.24 vom 22. März 2012 E. 4). Im vorliegenden Fall dagegen ist der Rekurrent von Anfang an gar nie gewillt gewesen, das Grundstück selbst zu bewohnen und damit das Erfordernis des ausschliesslichen und dauernden Selbstbewohnens zu erfüllen.

§ 4 Abs. 2 lit. a HäStG bezweckt die Förderung des selbstbewohnten Wohneigentums (STRK.2011.24 vom 22. März 2012 E. 4b; vgl. Simon/Pfirter, a.a.O., § 4 HäStG N 25). Mit dem Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ ist kein selbstbewohntes Wohneigentum erworben worden, weil der Rekurrent als Käufer nicht beabsichtigt hat, das gekaufte Grundstück zu bewohnen, und es auch tatsächlich nie bewohnt hat. Erst indem gestützt auf das Scheidungsurteil vom TT.MM.JJJJ das Eigentum vom Rekurrenten auf die das Grundstück mit den Kindern bewohnende Ehefrau übertragen worden ist, ist durch eine weitere Handänderung selbstbewohntes Wohneigentum entstanden. Damit diene der Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ höchstens indirekt dem Erwerb selbstbewohnten Wohneigentums. Der Zweck von § 4 Abs. 2 lit. a HäStG verlangt nicht, dass der reduzierte Steuersatz auch in einem solchen Fall zur Anwendung gelangt.

2.5.2 Der Rekurrent kann auch aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise keinen Anspruch auf Anwendung des reduzierten Steuersatzes ableiten. Der Handänderungssteuer unterliegen die zivilrechtlichen und die im Handänderungssteuergesetz aufgeführten wirtschaftlichen Handänderungen (§ 1 Abs. 1 HäStG). Dass die zivilrechtliche Handänderung auch eine wirtschaftliche Handänderung darstellt, ist keine Voraussetzung für die Besteuerung (vgl. Felber/Häni, in: Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht. Immobiliensteuern, Basel 2021, § 3 N 77 f.; Schöniger, Die Handänderungssteuer des Kantons Basel-Stadt, Basel 1992, S. 31 f. [zum bis am 10. August 1996 geltenden früheren Handänderungssteuergesetz]).

Dementsprechend liegen bei treuhänderischem Grundstückerwerb grundsätzlich zwei handänderungssteuerpflichtige (zivilrechtliche) Handänderungen vor (vgl. Felber/Häni, a.a.O., § 3 N 78 f.; Schöniger, a.a.O., S. 86). Zivilrechtlich sind im vorliegenden Fall offensichtlich zwei Handänderungen erfolgt, eine zwischen den Verkäufern und dem Rekurrenten und eine zwischen dem Rekurrenten und seiner Ehefrau. Ob auch wirtschaftlich betrachtet zwei Handänderungen vorliegen, ist aus dem vorstehend erwähnten Grund unerheblich. Im Übrigen ändern auch die Umstände, dass der Kauf der Wohnung an der X.-Strasse im Kontext der Auflösung der Ehe erfolgt ist und sich der Rekurrent und seine Ehefrau einig gewesen sind, dass der Rekurrent die Wohnung an der X.-Strasse zum Zweck erwirbt, dass sie von seiner Ehefrau zusammen mit den beiden gemeinsamen Kindern bewohnt wird, nichts daran, dass der Rekurrent mit dem Kauf vom TT.MM.JJJJ zunächst auch die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die Wohnung erworben hat und damit auch wirtschaftlich zwei Handänderungen vorliegen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass im Zeitpunkt des

Abschlusses des Kaufvertrags vom TT.MM.JJJJ noch nicht einmal der Entwurf der Vereinbarung über die Scheidungsfolgen vom TT.MM.JJJJ vorlag (Rekursbeilage 14; vgl. dazu Rekurs, Rz 31 f.). Die hypothetischen Ausführungen des Rekurrenten unter Rz 38 des Rekurses sind unbehelflich. Entgegen der Ansicht des Rekurrenten erscheint es fraglich, ob keine Handänderungssteuerfolgen eingetreten wären, wenn bei der Scheidung die Wohnung [an der Y.-Strasse] der Ehefrau und diejenige an der X.-Strasse dem Rekurrenten zugeteilt worden wären. Der Rekurrent hat die Wohnung [an der Y.-Strasse] mit Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ als einzige Partei auf Käuferseite zu Alleineigentum erworben. Gemäss seinen Angaben bewohnt er sie seit dem TT.MM.JJJJ selbst und ist davon auszugehen, dass seine Ehefrau nie darin gewohnt hat (vgl. Rekurs, Rz 9, 16 und 19). Da der Rekurrent erklärte, dass er das Grundstück im Sinn von § 4 Abs. 2 lit. a HÄStG ausschliesslich und während mindestens sechs Jahren dauernd selbst zu bewohnen beabsichtige, wurde nur eine Handänderungssteuer von 1,5 % erhoben.

Diese wurde vom Verkäufer getragen (Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ, Ziff. 5.5 und 6). Wenn das Eigentum an dieser Wohnung im Rahmen der Scheidung auf die Ehefrau übertragen worden und die Wohnung künftig von der Ehefrau bewohnt worden wäre, wäre die Wohnung nach der Scheidung vom TT.MM.JJJJ nicht mehr vom Rekurrenten als Käufer bewohnt worden, sondern von einer Person, die nicht am Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ beteiligt gewesen ist, gestützt auf den Kaufvertrag kein Eigentum an der Wohnung erworben und die Wohnung mindestens während der ersten 16 Monate nach dem Vertragsschluss nicht bewohnt hat. Damit wäre die Voraussetzung gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HÄStG, dass die Wohnung während mindestens sechs Jahren dauernd vom Rekurrenten als Käufer selbst bewohnt wird, grundsätzlich nicht mehr erfüllt gewesen, und hätte der Rekurrent daher grundsätzlich nachträglich zusätzlich 1,5 % Handänderungssteuer geschuldet (vgl. dazu Simon/Pfirter, a.a.O., § 4 HÄStG N 31). Weshalb es in diesem Fall, in dem die Ehefrau bis zur Scheidung nie in der Wohnung gewohnt hätte und die Wohnung den Ehegatten auch nie als Familienwohnung gedient hätte, möglich gewesen sein sollte, dass die Ehefrau des Rekurrenten als seine Rechtsnachfolgerin das Erfordernis des Selbstwohnens während der verbleibenden Zeit der Mindestfrist von sechs Jahren erfüllt, ist nicht ersichtlich. Die Frage braucht im vorliegenden Fall aber nicht abschliessend geklärt zu werden, weil sich der Rekurrent und seine Ehefrau freiwillig für eine andere Lösung entschieden haben und der Rekurrent die Wohnung an der X.-Strasse gemäss eigenen Angaben im Einvernehmen mit seiner Ehefrau zum Zweck gekauft hat, dass sie nicht von ihm, sondern von ihr mit den Kindern bewohnt wird.

2.5.3 Abzulehnen ist auch eine Ausdehnung bzw. analoge Anwendung der Regelung des Steuer-
aufschubs bei der Grundstückgewinnsteuer gemäss § 105 Abs. 1 lit. e StG (Handänderungen unter Ehegatten zwecks Abgeltung güter-, unterhalts- und scheidungsrechtlicher Ansprüche), wo der Rechtsnachfolger — so der Rekurrent (Rekurs, Rz 45) — in die Rechtspositionen seines Rechtsvorgängers eintritt. Die vom Rekurrenten geforderte Ausdehnung auf die Handänderungssteuern gestützt auf «die Notwendigkeit einer Gleichschaltung der Grundsteuern im selben Kanton» (Rekurs, Rz 46) scheidet schon aus systematischen Gründen. Bei der Grundstückgewinnsteuer handelt es sich um eine direkte Steuer (Spezialeinkommenssteuer), während die Handänderungssteuer als typische Rechtsverkehrssteuer (Rechtsübergangssteuer) und damit als indirekte Steuer ausgestaltet ist (Opel, in: Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht. Immobiliensteuern, Basel 2021, § 1 N 156 f.). Privilegiert im Sinne eines Steueraufschubs wird bei der Grundstückgewinnsteuer der Veräusserer des Grundstücks. Diesfalls wird der Wertzuwachs seit der letzten steuerpflichtigen Handänderung bis zur nächsten steuerbaren Veräusserung ausgesetzt. Der neue Grundeigentümer tritt bezüglich der Gewinnermittlung und Steuerberechnung in die Stellung seines Rechtsvorgängers ein und übernimmt den während dessen Besitzesdauer aufgelaufenen Gewinn und die darauf lastende latente Steuerlast, aber auch dessen Besitzesdauer. Die Grundstückgewinnsteuerforderung entsteht erst mit der letzten, nicht mehr zu einem (weiteren) Steueraufschub berechtigenden Handänderung (dazu Van der Haegen, in: Tarolli Schmidt et al. [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 105 N 2; Reich, Steuerrecht, 3. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2020, § 25 Rz 43). Demgegenüber wird bei der Handänderungssteuer der Erwerber (und nicht der Veräusserer) von der Steuer (ganz oder teilweise) befreit. Die Befreiung

ist endgültig, eine latente Steuerlast entsteht nicht (Dorosamy/Spörry in: Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht. Immobiliensteuern, Basel 2021, § 8 N 9 f.; Van der Haegen, a.a.O. § 105 N 2). Im Übrigen besteht zwischen der Grundstückgewinnsteuer und der Handänderungssteuer auch insoweit ein wesentlicher Unterschied, als der Besitzesdauerabzug nur voraussetzt, dass die steuerpflichtige Person Eigentümerin des veräusserten Grundstücks gewesen ist oder die wirtschaftliche Verfügungsgewalt darüber gehabt hat (vgl. § 107 Abs. 2 StG), während die Anwendung des reduzierten Steuersatzes gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HäStG voraussetzt, dass der Erwerber das Grundstück selbst bewohnt. Unter diesen Umständen besteht kein Raum für die vom Rekurrenten postulierte analoge Anwendung von § 105 Abs. 1 lit. e StG auf den vorliegenden Fall.

3. Aus dem Gesagten ergibt sich, dass der Rekurs abzuweisen ist. [Kosten]

Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht (Dreiergericht):

Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]