

## Handänderungssteuer

### Behördenbeschwerde, Steuerprivilegierung wegen Ersatzbeschaffung von Wohneigentum

#### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 12. Juni 2002

*Die für die Erhebung der Handänderungssteuer zuständige Finanzverwaltung ist zum Rekurs gegen einen Entscheid der Steuerrekurskommission legitimiert (Behördenbeschwerde).*

*Eine Steuerprivilegierung wegen Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum gemäss § 4 Abs. 2 lit. b HäStG besteht nur, insoweit der Erlös aus der verkauften Liegenschaft zum Erwerb eines Ersatzgrundstücks verwendet wird. Kein Privileg besteht hingegen für den Teil des Erlöses, der für die Errichtung einer Baute auf dem Ersatzgrundstück verwendet wird.*

#### I. Sachverhalt

X. kaufte am 3. März 1997 ein unbebautes Grundstück in der Gemeinde Bettingen zum Preis von Fr. 702'815.–. Auf diesem liess sie in der Folge ein Einfamilienhaus mit Kosten von rund Fr. 1'200'000.– erstellen, in welches sie im Juni 1998 einzog. Bereits mit Vertrag vom 13. März 1998 verkaufte sie ihre in der Gemeinde Riehen gelegene, zuvor während mehr als sechs Jahren von ihr bewohnte Liegenschaft zum Preis von Fr. 1'950'000.–, wobei der Eigentumsübergang auf den 1. Juni 1998 festgelegt wurde. Am 14. April 1998 stellte X. ein Gesuch um Befreiung von der Handänderungssteuer bezüglich des gesamten Liegenschaftserlöses, welches die Finanzverwaltung abwies, ebenso eine daraufhin eingereichte Einsprache. Die durch X. angerufene Steuerrekurskommission hiess ihren Rekurs insofern gut, als sie neben den Landkosten auch die Baukosten als reinvestierten Betrag akzeptierte, und wies die Sache zur Neuurteilung im Sinne ihrer Erwägungen an die Vorinstanz zurück.

Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 31. Mai 2001 richtet sich der vorliegende, rechtzeitig erhobene Rekurs der Finanzverwaltung an das Verwaltungsgericht. Die Finanzverwaltung verlangt damit die Aufhebung des angefochtenen Entscheides und Anerkennung von lediglich Fr. 702'815.– als reinvestiertem Betrag. Demgegenüber schliesst die Steuerrekurskommission auf Abweisung des Rekurses, während die Beigeladene X. Nichteintreten auf den Rekurs, eventualiter dessen Abweisung beantragt. Der Referent hat auf die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels verzichtet. In der Verhandlung des Verwaltungsgerichts vom 12. Juni 2002 sind die Vertreter der Parteien zum Vortrag gelangt. Die Einzelheiten der Parteistandpunkte ergeben sich aus den nachfolgenden Erwägungen, soweit sie für den Fall von Bedeutung sind.

## II. Entscheidungsgründe

1. Das Gesetz über die Handänderungssteuer vom 26. Juni 1996 (HäStG) sieht in § 14 vor, dass gegen die Steuerveranlagung Einsprache erhoben und der Einspracheentscheid an die Steuerrekurskommission weitergezogen werden kann. Für das Verfahren gelten gemäss § 14 Abs. 3 HäStG «sinngemäss die Vorschriften des Gesetzes über die direkten Steuern». Diese sinngemässe Übernahme der Vorschriften über den Rechtsmittelweg muss selbstverständlich auch für die Frage des Weiterzugs der Entscheidungen der Steuerrekurskommission an das Verwaltungsgericht gelten. Wenn § 171 Abs. 2 des per 1. Januar 2001 in Kraft getretenen revidierten Gesetzes über die direkten Steuern (StG) die «Steuerverwaltung» als zum Rekurs legitimiert ansieht, muss diese Regelung im Handänderungssteuerrecht bei «sinngemässer» Anwendung dazu führen, dass die Finanzverwaltung (welche die Veranlagung der Handänderungssteuer vornimmt) als zum Rekurs legitimiert anzusehen ist. Der Auffassung der Beigeladenen, wonach auf den Rekurs nicht einzutreten sei, weil gemäss § 171 StG nur die Steuerverwaltung (nicht auch die Finanzverwaltung) den Rekurs ergreifen könne, kann daher nicht gefolgt werden.

Die Steuerrekurskommission hat den bei ihr eingereichten Rekurs teilweise gutgeheissen und die Sache zu neuer Behandlung an die Vorinstanz zurückgewiesen. Ein derartiger Entscheid stellt einen Zwischenentscheid im Sinne von § 10 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRPG) dar, der in der Regel nicht der selbständigen Anfechtung beim Verwaltungsgericht unterliegt, da sich der Verwaltungsrekurs grundsätzlich nur gegen Endentscheide richten kann, die das Verfahren materiell zum Abschluss bringen (Hans Dressler, Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 1984, S. 415; VGE vom 22. Dezember 1998 i.S. I.H.). Im vorliegenden Fall ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Steuerrekurskommission über die grundsätzliche Frage, ob für eine Befreiung von der Handänderungssteuer auch die auf dem neuen Grundstück aufgewendeten Baukosten als reinvestierter Betrag zu akzeptieren seien, endgültig entschieden und die Sache lediglich zur Berechnung der genauen Summe an die Vorinstanz zurückgewiesen hat. Bei dieser Situation muss es der Finanzverwaltung möglich sein, den ergangenen Entscheid beim Verwaltungsgericht anzufechten, ansonsten sie die von ihr als falsch gerügte Rechtsanwendung nicht mehr überprüfen lassen könnte (vgl. auch VGE vom 12. Februar 1999 i.S. C.B.L.F.). Auf den Rekurs ist somit auch unter diesem Gesichtspunkt einzutreten.

2. § 4 Abs. 2 lit. b HäStG verlangt als Voraussetzung für die Veranlagung einer reduzierten Handänderungssteuer, dass «der Veräusserungserlös grundsätzlich innert einjähriger Frist zum Erwerb eines gleichgenutzten Ersatzgrundstücks innerhalb des Kantons verwendet wird». Im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht schliesst sich die Finanzverwaltung der Auffassung der Vorinstanz an, wonach dem Begriff «grundsätzlich» eine umfassende Bedeutung zukomme, weshalb ein Ersatzerwerb nicht nur (wie nach der bisherigen Praxis) auch vor dem Verkauf der bisherigen Liegenschaft erfolgt sein könne, sondern sich auch die strikte Einhaltung einer einjährigen Frist nicht länger rechtfertigen liesse. Umstritten ist demgemäss

lediglich noch die Frage, in welchem Masse der Veräusserungserlös zum Erwerb eines gleichgenutzten Ersatzgrundstücks verwendet worden ist. Die Vorinstanz will nicht nur die Kosten für den Eigentumserwerb des von der Rekursgegnerin gekauften Grundstücks berücksichtigen, sondern auch die Kosten für die Erstellung der neuen Baute, während die Finanzverwaltung einzig diejenigen Kosten anerkennt, die im Kaufvertrag als Liegenschaftspreis genannt werden.

a) Bei der Auslegung einer umstrittenen Gesetzesbestimmung ist zunächst von deren Wortlaut auszugehen. Dies gilt insbesondere im Steuerrecht, in welchem aufgrund des Legalitätsprinzips die Voraussetzungen für die Erhebung einer Steuer in den einschlägigen Rechtssätzen so genau umschrieben sein müssen, dass der rechtsanwendenden Behörde kein übermässiger Spielraum verbleibt und die möglichen Abgabepflichten für den Bürger hinreichend voraussehbar sind (BGE 123 I 250). Gemäss § 3 Abs. 1 HäStG wird der Erwerb eines Grundstücks besteuert und gemäss § 4 Abs. 2 lit. b HäStG kommt ein reduzierter Steuersatz zur Anwendung, wenn der Erwerb eines Ersatzgrundstücks geltend gemacht werden kann. Diese Begriffe des Grundstücks-Erwerbs können nicht mit demjenigen des Baus einer Liegenschaft gleichgesetzt werden, wie das Verwaltungsgericht bereits früher, wenn auch in einem Fall betreffend die Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer, entschieden hat. In seinem Entscheid vom 19. November 1998 i.S. M.B. hat es zu § 59 aStG (in der Fassung vom 16. März 1998) ausgeführt: «Unter einem <entgeltlichen Erwerb> wird offenkundig allein der Vollzug eines auf Eigentumsübertragung gerichteten entgeltlichen Vertrages (Kauf, Baurechtsvertrag, Erbteilungsvertrag u. dgl.) verstanden. Die Errichtung einer Baute auf dem eigenen Grundstück kann folglich keinen <entgeltlichen Erwerb> eines Grundstücks oder eines Gebäudes darstellen.» Diese, vom klaren Wortlaut der Bestimmung ausgehende Auslegung im zitierten Entscheid muss auch für den vorliegenden Fall Geltung beanspruchen.

b) Die Vorinstanz geht davon aus, dass die wörtliche Gesetzesauslegung von § 4 Abs. 2 lit. b HäStG zu unbefriedigenden Ungleichbehandlungen führe: Wer eine bereits überbaute Ersatzparzelle erwerbe, erfahre gegenüber derjenigen Person, welche die Ersatzparzelle ungebaut kaufe und erst später darauf eine Baute erstelle, eine nicht plausible Besserstellung. Die Vorinstanz weist darauf hin, dass das Steuerrecht bei der Grundstückgewinnsteuer vergleichbare Interessenausgleiche vornehme; dort werde der Steueraufschub ermöglicht bei der «Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft innerhalb der Schweiz verwendet» wird (§ 105 StG).

Zwar ist es im Rahmen der systematischen Gesetzesinterpretation erlaubt, auf Normen zu rekurrieren, «die ein gleiches (analoges) Problem deutlicher bzw. grundsätzlicher regeln als die zu interpretierende Vorschrift» (Kramer, Juristische Methodenlehre, Bern 1998, S. 78/9). Dies setzt allerdings voraus, dass die zu interpretierende Vorschrift unklar ist, was – wie bereits ausgeführt – vorliegend nicht der Fall ist. Überdies muss die Übernahme einer fremden Regelung dem wirklichen

Willen des zu interpretierenden Gesetzes entsprechen. Dies kann vorliegend schon deshalb nicht angenommen werden, weil sich der historische Gesetzgeber offensichtlich bewusst für eine verschiedenartig formulierte Regelung der beiden vergleichbaren Fälle entschieden hat:

Die Ausnahmebestimmung für die Grundstückgewinnsteuer wurde mit der Gesetzesänderung vom 16. März 1989 eingeführt. Damals erhielt der § 55 des alten StG folgende neue Fassung: *Die Grundstückgewinnsteuer wird nicht erhoben ... bei Erstattungsanschaffungen selbstbewohnter Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen innerhalb des Kantons ....»*

Mit der Änderung vom 8. Juni 1994 wurde die Rechtsfolge des Steuererlasses durch diejenige des Steueraufschubs ersetzt. Gleichzeitig wurden die Voraussetzungen neu formuliert, wobei erstmals zwischen dem «Erwerb» und dem «Bau» ausdrücklich unterschieden wurde. § 56 lit. b des alten StG erhielt nunmehr folgenden Wortlaut: *Die Besteuerung wird aufgeschoben ... bei Veräusserung ..., soweit der dabei erzielte Erlös ... zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft ... verwendet wird.*

Der Vorschlag für diese Änderung wurde im 4. Zwischenbericht der Grossratskommission Steuerfragen ... vom 25. August 1993 unterbreitet und erläutert. Dieselbe Kommission hat wenige Jahre später auch die Vorschläge für die Neufassung des Handänderungssteuergesetzes unterbreitet und in ihrem Bericht vom 31. Mai 1996 folgenden Wortlaut für die Ausnahmebestimmung vorgeschlagen: *«... zum Erwerb eines gleichgenutzten Ersatzgrundstücks ...»*

Wenn eine Kommission ein gleichartiges Problem innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren zu lösen hat und bei der Lösung nicht denselben Wortlaut verwendet, darf davon ausgegangen werden, dass auch der Inhalt der Lösung nicht derselbe sein sollte. Der Grossratskommission wäre es ein Leichtes gewesen, den von ihr selbst gewählten Wortlaut aus dem Jahre 1993 im Jahre 1996 wiederum vorzuschlagen, falls sie auch eine gleichartige Regelung hätte erlassen wollen. Sie hat dies nicht getan. Auch aus den Erläuterungen im Bericht vom 31. 5. 1996 ergibt sich nicht, dass die Ausnahmeregelung des § 4 Abs. 2 lit. b mit derjenigen des Grundstückgewinnsteuerrechts identisch sein sollte. Der Bericht erwähnt lediglich, dass die in § 4 HäStG erwähnte einjährige Frist mit derjenigen des Grundstückgewinnsteuerrechts übereinstimme. Daraus lässt sich ableiten, dass keine vollständige Identität der beiden Regelungen beabsichtigt war. Gewiss ist es immer heikel, aus Gesetzesmaterialien auf den Willen des Gesetzgebers zu schliessen. Es kommt durchaus vor, dass bei der Gesetzesvorbereitung auch gewisse Probleme übersehen werden, weil den Mitgliedern der entsprechenden Kommissionen Sachkenntnisse oder Erfahrung fehlen. Vorliegend liegt allerdings eine andere Konstellation vor; das zeigt allein schon die Tatsache, dass bei der Vorbereitung der beiden Berichte von 1993 und 1996 praktisch die gleichen Kommissionsmitglieder tätig waren (14 der 15 Kommissionsmitglieder haben bei beiden Berichten mitgewirkt).

Es ist somit davon auszugehen, dass der historische Gesetzgeber den reduzierten Steuersatz bei der Handänderungssteuer nur dann zur Anwendung bringen wollte, wenn ein Ersatzgrundstück erworben wird. Das schliesst an sich zwar noch nicht aus, bei der Frage der quantitativen Auswirkung der Ausnahmebestimmung auch die Kosten für die nach dem Erwerb erstellten Baute mit einzubeziehen. Mit einer derartigen Interpretation würden jedoch Resultate erreicht, die wenig befriedigen. So könnte zwar diejenige Person, die ihre bisher bewohnte Liegenschaft verkauft, um auf einer neuerworbenen Parzelle für sich einen Neubau zu erstellen, den reduzierten Steuersatz bei der Handänderungssteuer auch in der Höhe ihrer Baukosten beanspruchen. Diejenige Person, die ihre selbstbewohnte Liegenschaft verkauft, um auf einer anderen, ihr bereits seit Jahren gehörenden Liegenschaft zu bauen, könnte jedoch keine Steuerprivilegierung beanspruchen. Gleiches würde für eine Person gelten, die auf einer bisher mit einem Einfamilienhaus überbauten und selbst bewohnten Liegenschaft einen Neu- oder Umbau erstellt, das bisherige Einfamilienhaus in ein Mehrfamilienhaus mit Eigentumswohnungen umwandelt und zur Finanzierung der Baukosten ihrer Eigentumswohnung andere Wohnungen verkauft. Es wäre schwierig, dieser Person erklären zu müssen, dass sie für ihre Baukosten keine Privilegierung hinsichtlich des Handänderungssteuersatzes erhalten kann, weil die von ihr (um-)gebaute Wohnung auf dem eigenen, und nicht auf einem neu erworbenen Ersatzgrundstück erstellt wurde.

Schliesslich wendet der Vertreter der Finanzverwaltung zu Recht ein, dass die von der Vorinstanz befürwortete Auslegung grosse Probleme für die Praxis mit sich bringen würde. Fraglich wäre beispielsweise, ob der Umbau eines Teils der Ersatzliegenschaft auch zu berücksichtigen wäre und in welcher Zeit seit dem Erwerb dieser Umbau zu erfolgen hätte.

3. Aus den vorstehenden Überlegungen ergibt sich, dass keine genügenden Gründe ersichtlich sind, die Auslegung von § 4 Abs. 2 lit. d HÄStG entgegen seinem Wortlaut vorzunehmen. Der Rekurs ist daher gutzuheissen und die Sache zur neuen Berechnung der geschuldeten Handänderungssteuer an die Vorinstanz zurückzuweisen.

*Demgemäss wird erkannt:*

In Gutheissung des Rekurses der Finanzverwaltung wird der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 31. Mai 2001 aufgehoben und die Sache zur Neuberechnung der geschuldeten Handänderungssteuer im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.