

**BStP | 2017 | Nr. 8**

Betreff:	Handänderungssteuer, Nutzniessungsvorbehalt
Inстанz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	20. Oktober 2016
Verfahrensnummer:	2015.134

*Beim Verkauf von Grundstücken mit gleichzeitigem Vorbehalt einer Nutzniessung zugunsten des Verkäufers handelt es sich zivilrechtlich um zwei Vorgänge. Zuerst überträgt der Verkäufer das Eigentum an der Liegenschaft und dann, eine logische Sekunde später, räumt der Erwerber der Liegenschaft dem Veräusserer die Nutzniessung ein. Demgemäss ist der Wert der Nutzniessung für die Bemessung der Handänderungssteuer dazuzurechnen.*

**Sachverhalt:**

A. Die Rekurrenten, die Ehegatten A. und B., erwarben zusammen mit den Ehegatten C. und D., eine Stockwerkeigentumsparzelle an der X-Strasse in Basel. Der Kaufpreis betrug CHF 805'000.--. Der Wert des Grundstücks wurde mit CHF 1'500'000.-- beziffert. Davon wurde der kapitalisierte Wert einer zu Gunsten des Verkäufers, Herr E., eingeräumten lebenslänglichen und unentgeltlichen Nutzniessung in der Höhe von CHF 695'000.00 abgezogen.

Die Steuerverwaltung setzte die Handänderungssteuer in der amtlichen Veranlagung vom 10. April 2015 auf CHF 45'000.-- fest. Sie ging dabei von einem Liegenschaftswert in der Höhe von CHF 1'500'000.-- aus und wandte den Steuersatz von 3% an.

B. Mit Schreiben vom 8. Mai 2015 erhoben die Rekurrenten, vertreten durch lic. iur. F. G., Advokatin, Einsprache und beantragten, den bemessungsrechtlichen Wert des Grundstücks auf CHF 805'000.-- und die Handänderungssteuer auf CHF 24'150.-- festzulegen.

Mit Entscheid vom 3. August 2015 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie stützte sich dabei auf ein Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 20. Februar 1968. Gemäss diesem Urteil sei der Wert der vorbehaltenen Nutzniessung in die Bemessungsbasis für die Handänderungssteuer einzubeziehen, sofern die Einräumung der Nutzniessung zugunsten des Verkäufers *conditio sine qua non* für den Verkauf der Liegenschaft gewesen sei. An der Rechtslage habe sich seit dem Jahr 1968 nichts Wesentliches geändert, was eine Abkehr von dieser Rechtsprechung nahelegen würde.

C. Mit Eingabe vom 3. September 2015 erheben die Rekurrenten, weiterhin vertreten durch lic. iur. F. G., Advokatin, Rekurs und beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 3. August 2015 betreffend amtliche Veranlagung der Handänderungssteuer vom 10. April 2015 aufzuheben und die Handänderungssteuer auf insgesamt CHF 24'150.-- festzulegen. Sie machen im Wesentlichen geltend, dass es sich bei der Handänderungssteuer um eine Rechtsverkehrssteuer handle. Für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise bleibe nur in den vom Gesetz ausdrücklich erwähnten Fällen Platz. Vorliegend sei jedoch keiner dieser Fälle gegeben.

In ihrer Vernehmlassung vom 15. Oktober 2015 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

*Erwägungen:*

2. a) Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 3. August 2015 betreffend amtliche Veranlagung der Handänderungssteuer vom 10. April 2015 aufzuheben und die Handänderungssteuer auf insgesamt CHF 24'150.-- festzulegen.

b) Es ist zu prüfen, ob der Wert der vorbehaltenen Nutzniessung für die Bemessung der Handänderungssteuer als Bestandteil der Gegenleistung für den Eigentumserwerb steuererhöhend zu berücksichtigen ist.

3. a) Gemäss § 1 HStG unterliegen der Handänderungssteuer die zivilrechtlichen und die in diesem Gesetz aufgeführten wirtschaftlichen Handänderungen (Abs. 1). Der Steuersatz beträgt 3% (Abs. 2). Steuerpflichtig ist, soweit dieses Gesetz nichts anderes vorsieht, der Erwerber oder die Erwerberin (Abs. 3).

b) Gemäss § 7 Abs. 1 HStG bemisst sich die Handänderungssteuer nach dem Entgelt, welches für den Erwerb des Grundstücks vereinbart worden ist, mindestens aber nach dem zur Zeit des Erwerbs anwendbaren Steuerwert des Grundstücks gemäss § 46 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG).

4. a) Die Rekurrenten machen geltend, dass es sich bei der baselstädtischen Handänderungssteuer um eine Rechtsverkehrssteuer bzw. Rechtsübertragungssteuer handle. Diese knüpfe grundsätzlich an zivilrechtliche Vorgänge an. Die Käufer hätten nur das nackte Eigentum am mit der Nutzniessung bereits belasteten Grundstück erworben, wofür sie den vereinbarten Kaufpreis bezahlt hätten. Zudem spreche § 7 Abs. 1 HStG vom vereinbarten Entgelt. Darunter sei die zwischen den Parteien vereinbarte Gegenleistung für die mit öffentlicher Urkunde übertragene Liegenschaft zu verstehen. Zivilrechtlich sei die Liegenschaft „deducta servitute“ veräussert worden, wofür auch der vereinbarte Kaufpreis in der Höhe von CHF 805'000.-- bezahlt worden sei. Das vor der Eigentumsübertragung errichtete Eigentümerservitut der Nutzniessung stelle keine Gegenleistung der Erwerber dar, weshalb die Nutzniessung nicht in die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer einzubeziehen sei. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 20. Februar 1968 sei in der Literatur heftig kritisiert worden. Das Verwaltungsgericht und die Steuerverwaltung würden verkennen, dass es sich bei der Handänderungssteuer um eine Rechtsverkehrssteuer handle, welche an den zivilrechtlichen Sachverhalt anknüpfe und einer wirtschaftlichen Auslegung nur in Ausnahmefällen, welche explizit im Gesetz normiert seien, zugänglich sei.

b) Die Steuerverwaltung bringt dagegen vor, dass der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 20. Februar 1968 in rechtsrelevanter Hinsicht einen bezüglich des vorliegenden Falls gleichartigen Sachverhalt beschreibe. Die Rechtsgrundlagen der kantonalen Handänderungssteuer hätten in der Zwischenzeit keine substantielle Änderung erfahren. Dieses Urteil sei lediglich von einer einzigen Lehrmeinung kritisiert worden, welche durch die Rechtsprechung nicht gestützt sei.

c) Zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer wird primär auf den vereinbarten Kaufpreis abgestellt. Gemäss § 7 Abs. 1 HStG wird die Steuer anhand der tatsächlichen Gegenleistung für das Grundstück berechnet. Der Ratschlag zum Gesetz über die Handänderungssteuer hält fest, dass unter „Entgelt“ alles zu zählen sei, was im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstücks für dieses vom Erwerber selbst oder von Dritten für den Erwerber geleistet wird. Darunter fallen Geldzahlungen, Übernahme von Schuldpflichten etc. (vgl. Ratschlag und Entwurf zum Gesetz über die Handänderungssteuer Nr. 8611 vom 5. September 1995, N 3.4.1). Abzustellen ist somit auf den Entgeltcharakter der dem Veräusserer zufließenden Vermögenswerte (vgl. Schöniger, Die Handänderungssteuer des Kantons Basel-Stadt, Diss. Basel 1992, S. 68).

d) Beim Verkauf von Grundstücken mit gleichzeitigem Vorbehalt einer Nutzniessung zugunsten des Verkäufers handelt es sich zivilrechtlich um zwei Vorgänge. Zuerst überträgt der Verkäufer das Eigentum an der Liegenschaft und dann, eine logische Sekunde später, räumt der Erwerber der Liegenschaft dem Veräusserer die Nutzniessung ein. Dies entspricht der konstanten Praxis des Bundesgerichts im Erbrecht für den Fall, dass eine Liegenschaft als Erbvorbezug übertragen wird und der Erblasser sich die Nutzniessung vorbehält. Das Bundesgericht geht betreffend Erbrecht in konstanter Praxis davon aus, dass die vorbehaltene Nutzniessung eine Gegenleistung des Erwerbers ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 5A\_338/2010 vom 4. Oktober 2010, E. 9.1.2; BGE 120 II 417, E. 4a). Zur erbrechtlichen Ausgleichung innerhalb der Familie kommt entsprechend nicht der volle Wert der Liegenschaft, sondern der Wert der vorbehaltenen Nutzniessung wird abgezogen (vgl. BGE 116 II 667 m.w.H. sowie Sticher, Erbrechtliche Aspekte der vorbehaltenen Nutzniessung bei Liegenschaftsübertragungen, SJZ 109/2013, S. 437 ff.).

e) Dieser zivilrechtlichen Qualifikation ist zu folgen, weshalb der Wert der Nutzniessung für die Bemessung der Handänderungssteuer dazu zu rechnen ist. In einem ersten Schritt wird das Grundstück, vorliegend die Stockwerkeigentumsparzelle, auf die Erwerber übertragen. Dieser zivilrechtliche Handwechsel löst gemäss § 1 Abs. 1 HStG in Verbindung mit § 3 Abs. 1 HStG unbestrittenermassen die Handänderungssteuer aus. Im Gegenzug räumten die Erwerber dem Verkäufer als *conditio sine qua non* für den Verkauf die Nutzniessung ein. So besteht die Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaft einerseits in der Barzahlung der Käufer und andererseits in der Einräumung der Nutzniessung zugunsten des Verkäufers. Die Gegenleistung im Sinne von § 1 Abs. 3 HStG kann nicht nur aus Geld, sondern auch aus Sachleistungen wie z.B. Grundstücken, Wertpapieren und Forderungen bestehen. Dies ergibt sich bereits aus den Gesetzesmaterialien. Zur Gegenleistung kann auch der Abschluss von Verträgen gehören, die untrennbar mit dem Erwerbsgeschäft verbunden sind (vgl. Ratschlag und Entwurf zum Gesetz über die Handänderungssteuer Nr. 8611 vom 5. September 1995, N 3.4.1). Somit muss der Wert der vorbehaltenen Nutzniessung als Teil der Gegenleistung für den Grundstückerwerb betrachtet und für die Bemessung der Handänderungssteuer hinzugerechnet werden.

f) aa) Dieser Auffassung war auch das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt im Urteil vom 20. Februar 1968, in einem dem vorliegenden Rekurs analogen Fall. Das Verwaltungsgericht hielt in seiner Entscheidung fest, dass bei der Ermittlung des Kaufpreises nicht nur, was im Kaufvertrag als Kaufpreis genannt wird zu berücksichtigen ist, sondern auch, was als Entgelt für die Liegenschaftsübertragung aufzufassen ist. Bei der Bemessung des Entgelts könne es nicht darauf ankommen, ob die gekaufte Liegenschaft mit einem Recht zum Gebrauch belastet sei oder die Käufer ein derartiges schon auf dem Kaufobjekt bestehendes Recht übernehmen, da wirtschaftlich die von den Käufern übernommene oder bestellte Belastung stets die gleiche Tragweite besitze und deshalb Teil des Entgelts darstelle (Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 20. Februar 1968, publ. in: BJM 1968, S. 100).

bb) Die Rekurrenten machen geltend, dass der Entscheid des Verwaltungsgerichts in der Lehre kritisiert worden sei. Kritisch äusserte sich, soweit ersichtlich, lediglich Christian Schöniger in sei-

ner Dissertation (vgl. Schöniger, a.a.O., S. 68 f.). Diese Kritik alleine stellt jedoch im vorliegenden Fall keinen Grund dar, um von der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung abzuweichen.

g) Ebenso sind viele Kantone (z.B. Zürich, Schwyz, Zug, Luzern, St. Gallen und Graubünden) der Ansicht, dass die vorbehaltene Nutzniessung eine Gegenleistung des Erwerbers darstellt und deshalb bei der Grundstückgewinn- bzw. bei der Handänderungssteuer zu berücksichtigen ist (vgl. Seiler, Grundstückgewinnsteuerliche Folgen der Schenkung mit Nutzniessungsvorbehalt, publ. in: ASA 80, S. 633 ff.). Im Entscheid vom 23. Januar 2002 war auch das Bundesgericht in einem Fall aus dem Kanton Uri der Auffassung, dass der Wert eines vorbehaltenen Wohnrechts als Gegenleistung des Erwerbers zum steuerbaren Grundstückgewinn dazu gerechnet werden muss. So hielt das Bundesgericht fest, dass es sich bei der Einräumung eines Wohnrechts um eine Leistung handle, zu welcher sich der Erwerber vertraglich verpflichtete. Die Leistung gehöre zum Veräusserungserlös (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2P.253/2001 vom 23. Januar 2002, E. 2c).

h) Im vorliegenden Fall wurde die eingeräumte unbefristete Nutzniessung mit CHF 695'000.-- beziffert. Die Nutzniessung wurde im Kaufvertrag vereinbart, weshalb deren Gewährung untrennbar mit dem Verkauf der Liegenschaft verbunden war. Zudem wurde im Kaufvertrag unter Ziffer 8 ein jederzeitiges Recht auf Verzicht der Nutzniessung eingeräumt. Bei vollständiger oder teilweiser Aufgabe der Nutzniessung wird dem Nutzniessungsberechtigten der noch vorhandene Kapitalwert der aufgegebenen Nutzniessung ausbezahlt. Die Einräumung der Nutzniessung war deshalb entgeltlich und Teil der Gegenleistung. Sie muss somit für die Bemessung der Handänderungssteuer hinzugerechnet werden.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Wert der vorbehaltenen Nutzniessung als Teil der Gegenleistung für den Grundstückserwerb zu betrachten und für die Bemessung der Handänderungssteuer hinzuzuziehen ist. Die amtliche Veranlagung der Handänderungssteuer vom 10. April 2015 erweist sich somit als korrekt. Der Rekurs ist deshalb abzuweisen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.