

**BStP | 2024 | Nr. 4**

Betreff:	Grundstückgewinnsteuer, Steueraufschub
Inстанz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	22. Juni 2023
Verfahrensnummer:	STRK.2022.59

Bei der Grundstückgewinnsteuer wird die Besteuerung bei Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung aufgeschoben. Der Steueraufschub gilt auch für gemischte Schenkungen. Als gemischte Schenkung gilt ein Rechtsgeschäft, bei welchem der Wert der Gegenleistung erheblich geringer ist als der Wert des übertragenen Grundstücks. Als erheblich geringer gilt der Wert der Gegenleistung in der Regel, wenn er im Zeitpunkt der Übertragung unter dem Vermögenssteuerwert des Grundstücks liegt. Das offensichtliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen und hat aus einem Vertrag hervorzugehen, welcher entgeltliche und unentgeltliche Leistungen vorsieht. In casu wurde dieser Nachweis nicht erbracht und war der Kaufpreis höher als der Vermögenssteuerwert. Der geforderte Mindestübertragungswert in Höhe des Vermögenssteuerwerts wurde übertroffen, weshalb keine gemischte Schenkung vorliegt. Eine willkürliche Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liegt nicht vor.

Sachverhalt:

A. Die X. AG verkaufte mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ Herrn Y., dem Grossvater von Z. (Rekurrent), die Liegenschaft Q.-Strasse, Basel (Sektion X / Parz.-Nr. XXXX) zu einem Preis von CHF

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ veräusserte der Grossvater die Liegenschaft an den Vater des Rekurrenten. Der Kaufpreis betrug CHF

Am TT.MM.JJJJ verstarb der Vater des Rekurrenten. Im Inventar des Erbschaftsamts des Kantons Basel-Stadt vom TT.MM.JJJJ wurde die Liegenschaft Q.-Strasse, Basel mit einem provisorischen Inventarwert von CHF ... aufgeführt. Ab dem TT.MM.JJJJ war der Rekurrent Alleineigentümer der Liegenschaft. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ verkaufte der Rekurrent die Liegenschaft per TT.MM.JJJJ zu einem Preis von CHF

Mit Veranlagungsverfügung zur Grundstückgewinnsteuer 2020/001 vom 23. Februar 2022 setzte die Steuerverwaltung den steuerbaren Grundstücksgewinn für die Liegenschaft Q.-Strasse, Basel auf CHF ... fest. Die wesentlichste Anpassung resultierte aus der Korrektur des Einstandspreises von CHF ... auf CHF

B. Mit Schreiben vom 22. März 2022 erhob der Rekurrent, vertreten durch Dr. B., Advokat und Notar, Einsprache und begründete diese mit Schreiben vom 26. April 2022. Es seien die ursprünglichen Anlagekosten des Grossvaters für die Liegenschaft im Umfang von CHF ... gemäss einer Kostenzusammenstellung vom TT.MM.JJJJ zu berücksichtigen. Dies wird damit begründet, dass der Vater die Liegenschaft zu nicht marktgerechten Konditionen, weit unter Marktwert, vom Grossvater abgekauft habe. Es liege eine gemischte Schenkung und somit ein Steueraufschubtatbestand vor.

Mit Entscheid vom 15. Juni 2022 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Im Wesentlichen wird dies damit begründet, dass eine gemischte Schenkung praxisgemäss erst dann vorliege, wenn die vereinbarte Gegenleistung unter dem Vermögenssteuerwert des Grundstücks liege. Dieser habe sich aber noch in der Steuerperiode 2016 auf CHF ... belaufen. Es sei daher davon auszugehen, dass der Vermögenssteuerwert zum Zeitpunkt der Veräusserung am TT.MM.JJJJ unter der vereinbarten Gegenleistung von CHF ... gelegen habe.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 13. Juli 2022. Der Rekurrent, weiterhin vertreten durch Dr. B., Advokat und Notar, beantragt mit Rekurs und mit Schreiben vom 21. Juli 2023 den Einspracheentscheid aufzuheben und die Gestehungskosten auf den Betrag von CHF ... festzulegen.

In ihrer Vernehmlassung vom 16. September 2022 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Dabei macht sie geltend, dass im Vorverfahren der falsche Verkaufspreis in der Berechnung der Steuerschuld berücksichtigt wurde, nämlich CHF ..., anstatt korrekterweise CHF ...

Mit Schreiben vom 20. September 2022 ordnet die Steuerrekurskommission aufgrund der reformatio in peius einen zweiten Schriftenwechsel an.

Mit Replik vom 19. Oktober 2022 nimmt der Rekurrent Stellung zur reformatio in peius und bestätigt, dass diese korrekt ist. Es sei entsprechend der Veräusserungserlös auf CHF ... festzulegen.

Mit Duplik vom 15. November 2022 hält die Steuerverwaltung an ihren Anträgen fest.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen:

2. a) Der Rekurrent beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 15. Juni 2022 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2020/001 aufzuheben. Der steuerlich massgebliche Einstandswert sei um CHF ... auf CHF ... zu erhöhen und es sei der Grundstückgewinn auf CHF ... (d.h. gerundet CHF ...) festzulegen. Dies unter o/e-Kostenfolge.

b) Es ist zu prüfen, ob der Verkauf des Grossvaters an den Vater des Rekurrenten im Jahr ... eine gemischte Schenkung darstellte.

3. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird 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 (§ 104 Abs. 1 StG).

b) Die Besteuerung wird aufgeschoben bei: Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung (§ 105 Abs. 1 lit. d StG). Bei Veräusserungen nach § 105 Abs. 1 lit. d StG ist der bisherige Einstandswert oder der Einstandswert des Rechtsvorgängers zu übernehmen (§ 105 Abs. 2 StG).

c) Der Steueraufschub nach § 105 Abs. 1 lit. d StG gilt auch für gemischte Schenkungen (§ 89 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000, StV). Als gemischte Schenkung gilt ein Rechtsgeschäft, bei welchem der Wert der Gegenleistung erheblich geringer ist als der Wert des übertragenen Grundstücks. Als erheblich geringer gilt der Wert der Gegenleistung in der Regel, wenn er im Zeitpunkt der Übertragung unter dem Vermögenssteuerwert des Grundstücks liegt (§ 89 Abs. 2 StV). Wie bei der reinen Schenkung ist auch bei der gemischten Schenkung als Einstandswert derjenige des Rechtsvorgängers oder der Rechtsvorgängerin zu übernehmen (§ 89 Abs. 3 StV).

4. a) Der Rekurrent macht geltend, dass die öffentliche Urkunde vom TT.MM.JJJJ als Kaufvertrag bezeichnet wurde, jedoch schon damals wirtschaftlich betrachtet zweifelsfrei eine gemischte Schenkung vorgelegen habe. Typisches Wesensmerkmal einer gemischten Schenkung sei ein Kaufpreis, der in einem erheblichen Missverhältnis zum objektiven Wert des Gegenstandes stehe. In Bezug auf die Differenz liege die Schenkungskomponente vor. Die erforderliche Schenkungsabsicht sei anzunehmen, wenn eine unterpreisliche Veräusserung an nahe Familienmitglieder erfolge. Das sei bei der Übertragung vom Grossvater an den Vater des Rekurrenten im Jahr ... der Fall gewesen. Das zwischen den Parteien bestehende Verwandtschaftsverhältnis erkläre die Diskrepanz zwischen dem beurkundeten Kaufpreis und dem mit Sicherheit weit höher liegenden Verkehrswert. Der Grossvater habe dem Vater des Rekurrenten im Rahmen einer gemischten Schenkung das Eigentum an der Liegenschaft verschaffen wollen. Mit dem Kaufvertrag sei somit nicht einfach ein günstiger Kaufpreis vereinbart worden, sondern eine Schenkung in Höhe von mindestens CHF ... bis CHF

b) Steuerermindernde Tatsachen sind aufgrund der allgemeinen Beweislastregel von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (vgl. Zweifel/Hunziker in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 130 N 27 ff.). Wird kein Beweis für die steuerermindernde Tatsache erbracht, so hat die steuerpflichtige Person die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_154/2009 vom 28. September 2009, E. 5.2 mit Hinweisen; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 3. Juli 2006, E. 2.3, publ. in: BStPra XVIII, 6/2007, S. 516 f.). Somit trägt der Rekurrent die Beweislast, ob der Verkauf des Grundstückes vom Grossvater an den Vater im Jahr ... zu einem Preis von CHF ... als eine zum Steueraufschub gemäss § 105 Abs. 1 lit. d StG berechtigende gemischte Schenkung zu qualifizieren ist.

c) Im Kaufvertrag wird keine Schenkungskomponente erwähnt. Auch im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks vom Grossvater an den Vater des Rekurrenten wurde offensichtlich nicht von einer gemischten Schenkung ausgegangen. Der damalige Kaufpreis wurde von der Steuerverwaltung als auch von den Vertragsparteien akzeptiert. Es ist davon auszugehen, dass die Grundstückgewinnsteuer abgerechnet wurde und damit ein neuer Einstandswert entstand. Der Rekurrent reichte zudem keine weiteren Belege ein, welche für eine gemischte Schenkung sprechen würden (z.B. Schenkungsvertrag). Das Bundesgericht setzt jedoch voraus, dass das offensichtliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung aus einem Vertrag hervorgeht, welche entgeltliche und unentgeltliche Leistungen vorsieht (Urteil des Bundesgerichts 20_785/2020 vom 18. März 2021 E. 2.4.4.). Ein solcher Vertrag liegt in casu nicht vor, weshalb nicht von einer gemischten Schenkung ausgegangen werden kann.

d) Als gemischte Schenkung gilt ein Rechtsgeschäft, bei welchem der Wert der Gegenleistung erheblich geringer ist als der Wert des übertragenen Grundstücks. Als erheblich geringer gilt der Wert der Gegenleistung in der Regel, wenn er im Zeitpunkt der Übertragung unter dem Vermögenssteuerwert des Grundstücks liegt (§ 89 Abs. 2 StV). Der Vermögenssteuerwert betrug im Jahr ... CHF ..., weshalb davon auszugehen ist, dass der Vermögenssteuerwert ... Jahre zuvor, noch tiefer lag. Im Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ wurde der Kaufpreis auf CHF ... festgelegt. Damit war im vorliegenden Fall der Kaufpreis höher als der Vermögenssteuerwert. Der nach § 89 Abs. 2 StV geforderte Mindestübertragungswert in Höhe des Vermögenssteuerwerts wurde daher übertroffen, weshalb in casu auch deshalb nicht von einer gemischten Schenkung gesprochen werden kann.

e) aa) Weiter verweist der Rekurrent auf den verfassungsmässigen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wonach fiktive Gewinne nicht besteuert werden dürfen.

bb) Das in Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 normierte Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bedeutet, dass alle steuerpflichtigen Personen entsprechend der ihnen zur Verfügung stehenden Mittel an die Finanzaufwendungen des Staates beizutragen haben (BGE 133 I 206 E. 7.1). Die

Grundstückgewinnsteuer in baselstädtischer Ausprägung ist eine Spezialeinkommens- bzw. Gewinnsteuer, welche als Objektsteuer ausgestaltet ist. Dem allgemeinen Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Grundeigentümers kommt im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer nicht dieselbe Bedeutung zu wie bei der Einkommens- und Gewinnsteuer. Ihm wird primär mit dem Steuertarif Rechnung getragen (Villard in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, §§ 102-110 N 8-11). Es ist der Steuerverwaltung deshalb zu folgen, dass eine willkürliche Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im vorliegenden Fall nicht ersichtlich ist.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass nicht nachgewiesen wurde, dass der Grossvater dem Vater die Liegenschaft im Rahmen einer gemischten Schenkung übertragen hat. Es ist deshalb davon auszugehen, dass damals kein Steueraufschubtatbestand vorgelegen hatte, sondern die Grundstückgewinnsteuer abgerechnet wurde. Aus diesem Grund ist im vorliegenden Fall von einem Einstandswert von CHF ... auszugehen. Der steuerbare Grundstückgewinn beträgt demnach CHF ..., was bei einem Einstandswert von CHF ... unter den Parteien unbestritten ist. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

6. [Kosten]

Beschluss:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
- [2.-3.]