

Handänderungssteuer

Steuerprivilegierung wegen Ersatzbeschaffung von Wohneigentum

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 78/2001 vom 31. Mai 2001

Die Handänderungssteuer wird gemäss § 4 Abs. 2 lit. b HÄStG lediglich zum Satze von 1,5% erhoben, wenn der Veräusserer, der eine Liegenschaft während mindestens sechs Jahren ausschliesslich und dauernd selbst bewohnt hat, den Veräusserungserlös grundsätzlich innert einjähriger Frist zum Erwerb eines gleichgenutzten Ersatzgrundstückes innerhalb des Kantons verwendet. Damit der Veräusserer gemäss § 4 Abs. 2 lit. b HÄStG steuerprivilegiert werden kann, müssen also zwei Fristen beachtet werden: erstens muss der Veräusserer die bisherige Liegenschaft während mindestens sechs Jahren dauernd und ausschliesslich selbst bewohnt haben; zweitens muss er den Veräusserungserlös grundsätzlich innert eines Jahres zum Erwerb eines gleichgenutzten Ersatzgrundstückes innerhalb des Kantons verwenden. Als steuerprivilegierte Ersatzbeschaffung qualifiziert sich nicht nur der Tatbestand, bei dem zuerst das bisherige Wohneigentum verkauft und anschliessend das Ersatzgrundstück gekauft wird, sondern auch der umgekehrte Fall, bei dem zuerst die Ersatzliegenschaft erworben und erst dann die bisher selbstbewohnte Liegenschaft veräussert wird. Wird zuerst die Ersatzliegenschaft gekauft, so ist die einjährige Frist, innert welcher der Veräusserungserlös reinvestiert werden muss, nicht strikte anzuwenden, wenn zwischen Ersatzkauf und Veräusserung ein hinreichender zeitlicher Zusammenhang besteht.

I. Sachverhalt

1. Am 3. März 1997 hat die Rekurrentin eine unbebaute Parzelle an der A.-Str. 32 in Bettingen für Fr. 702'815.– gekauft. Der Grundbucheintrag und somit der Eigentumsübergang erfolgte am 7. März 1997. Die daraufhin begonnene Überbauung ist im Juni 1998 abgeschlossen worden. Seit diesem Zeitpunkt wohnt die Rekurrentin denn auch an dieser Adresse.

Mit Kaufvertrag vom 13. März 1998 hat die Rekurrentin die Liegenschaft B.-Str. 5 in Riehen zum Preis von Fr. 1'950'000.– an Frau Z. veräussert. Der Eigentumsübergang erfolgte auf den 1. Juni 1998. Da Frau Z. in Ziffer V des Kaufvertrages vom 13. März 1998 erklärt hat, die erworbene Liegenschaft gemäss § 4 Abs. 2 lit. a des baselstädtischen Gesetzes über die Handänderungssteuer vom 26. Juni 1996 (Handänderungssteuergesetz; HÄStG) ausschliesslich und während mindestens sechs Jahren dauernd selbst bewohnen zu wollen, ist die Handänderungssteuer zum reduzierten Satz von 1,5% erhoben und nach § 5 Abs. 2 HÄStG auf die Verkäuferschaft überwält worden.

Mit Schreiben vom 14. April 1998 hat der Vertreter der Rekurrentin die Finanzverwaltung darüber informiert, dass die Rekurrentin den Erlös, den sie mit dem Verkauf der Liegenschaft B.-Str. 5 erzielt hat, zum Erwerb eines gleichgenutzten Ersatzgrundstücks verwendet habe. Gemäss § 4 Abs. 2 lit. b HäStG sei die Verkäuferin und Rekurrentin deshalb ebenfalls von der Handänderungssteuer zu befreien. Am 16. April 1998 hat die Finanzverwaltung dem Vertreter der Rekurrentin mitgeteilt, dass in casu nur die Voraussetzungen für eine Privilegierung nach § 4 Abs. 2 lit. a HäStG vorliegen würden, diejenigen nach lit. b der gleichen Bestimmung hingegen nicht.

2. Am 5. Mai 1998 hat der Vertreter der Rekurrentin die Anmeldung betreffend Handänderungssteuer eingereicht und den Betrag von Fr. 29'250.– (1,5% des Kaufpreises von Fr. 1'950'000.–) unter Vorbehalt der Rückforderung bezahlt. Gleichzeitig mit der Handänderungssteueranmeldung erhob der Vertreter der Rekurrentin sinngemäss Einsprache, welche jedoch mit Entscheid vom 19. November 1998 von der Finanzverwaltung abgewiesen wurde.

3. Gegen diesen Einspracheentscheid der Finanzverwaltung erhob der Vertreter der Rekurrentin am 21. Dezember 1998 (Datum des Poststempels) Rekurs. Darin wird beantragt, den Einspracheentscheid der Finanzverwaltung vom 19. November 1998 aufzuheben und festzustellen, dass für den Verkauf der Liegenschaft B.-Str. 5 keine Handänderungssteuer geschuldet sei. Demgemäss sei die entrichtete Handänderungssteuer von Fr. 29'250.– nebst Zins zu 5% seit dem 29. April 1998 zurückzuerstatten. Auf die Einzelheiten ihres Standpunktes wird, soweit notwendig, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

4. In ihrer Vernehmlassung vom 21. Februar 2001 beantragt die Finanzverwaltung den Rekurs abzuweisen. Sofern die Voraussetzungen für eine Ersatzbeschaffung als gegeben erachtet würden, stellt die Finanzverwaltung den Eventualantrag, nur den für den Kauf der Liegenschaft verwendeten Betrag von Fr. 702'815.– anzurechnen. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

5. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

II. Entscheidungsgründe

2. Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Finanzverwaltung vom 19. November 1998 aufzuheben und festzustellen, dass für den Verkauf der Liegenschaft B.-Str. 5 vom 13. März 1998 keine Handänderungssteuer geschuldet sei.

Der Sachverhalt ist unbestritten. Nicht strittig ist insbesondere die Absicht von Frau Z., die Liegenschaft B.-Str. 5 ausschliesslich und während mindestens sechs

Jahren dauernd selbst zu bewohnen. Ebenfalls unbestritten ist die Tatsache, dass die Rekurrentin die Liegenschaft B.-Str. 5 vor der Veräusserung während sechs Jahren dauernd und ausschliesslich selbst bewohnt und dass sie am 3. März 1997 eine unbebaute Parzelle in Bettingen zum Preis von Fr. 702'815.– erworben hat. Umstritten ist hingegen, ob in casu die Voraussetzungen für eine privilegierte Besteuerung gemäss § 4 Abs. 2 lit. b HÄStG erfüllt sind.

3. a) Gemäss § 4 Abs. 2 lit. b HÄStG wird die Handänderungssteuer lediglich zum Satz von 1,5% erhoben, wenn ein Veräusserer, der eine Liegenschaft während mindestens sechs Jahren ausschliesslich und dauernd selbst bewohnt hat, den Veräusserungserlös grundsätzlich innerlich einjähriger Frist zum Erwerb eines gleichgenutzten Ersatzgrundstücks innerhalb des Kantons verwendet. Sind gleichzeitig die Voraussetzungen für das Selbstbewohnen des Erwerbers gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HÄStG erfüllt, so ist das Rechtsgeschäft gänzlich von der Handänderungssteuer befreit.

b) Damit die Privilegierung von § 4 Abs. 2 lit. b HÄStG in Anspruch genommen werden kann, müssen also zwei Voraussetzungen gegeben sein: Erstens muss die bisherige Liegenschaft vom Veräusserer während mindestens sechs Jahren dauernd und ausschliesslich selbst bewohnt worden sein. Diese Voraussetzung ist in casu – wie oben bereits erwähnt – erfüllt. Zweitens muss der Veräusserungserlös grundsätzlich innerhalb eines Jahres zum Erwerb eines gleichgenutzten Ersatzgrundstückes innerhalb des Kantons reinvestiert werden. Ob auch diese Voraussetzung im vorliegenden Fall erfüllt ist, bildet Gegenstand der folgenden Ausführungen.

4. a) Die Rekurrentin stellt sich auf den Standpunkt, dass in einem Fall, in welchem die Ersatzliegenschaft vor der Veräusserung der bisherigen Liegenschaft erworben wird, nicht die einjährige Frist des § 4 Abs. 2 lit. b HÄStG zur Anwendung komme. Es müsse genügen, wenn der Verkaufserlös dazu diene, wirtschaftlich die Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft zu decken. Die ersatzweise Selbstnutzung einer bereits im Eigentum der Veräusserin stehenden Liegenschaft nach erfolgtem Verkauf der bisherigen Wohnung erfülle daher den Tatbestand von § 4 Abs. 2 lit. b HÄStG unabhängig davon, wann die Ersatzliegenschaft in der Vergangenheit gekauft worden sei, sofern nur die Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft innerhalb eines Jahres nach dem Verkauf des bisherigen Grundstücks angetreten werde. Die Anwendung einer einjährigen rückwärts gerichteten Frist bei einem vorgängigen Erwerb der Ersatzliegenschaft sei zudem willkürlich und führe zu stossenden Rechtsungleichheiten.

b) Demgegenüber vertritt die Finanzverwaltung die Ansicht, dass als Ersatzbeschaffung im Sinne von § 4 Abs. 2 lit. b HÄStG grundsätzlich nur derjenige Liegenschaftsverkauf gelte, der gleichzeitig mit oder nach dem Verkauf des bisherigen Wohneigentums erfolge. In der Praxis werde jedoch auch ein vor dem Verkauf des bisherigen Wohneigentums erfolgter Liegenschaftserwerb als (gleichgenutzte) Ersatzbeschaffung akzeptiert. Verlangt werde dabei allerdings, dass der Zeitraum zwischen dem Erwerb der neuen Liegenschaft und dem Verkauf des bisherigen Wohneigentums nicht mehr als ein Jahr betrage. Diese Rückwirkung der einjährigen Frist er-

gebe sich bereits aus dem Wortlaut von § 4 Abs. 2 lit. b H StG, der die Verwendung des Ver usserungserl es zum Erwerb eines Ersatzgrundstücks nur «grundsätzlich» innert einjähriger Frist vorsehe. Darüber hinaus übersehe die Rekurrentin, dass der Erwerb von Bauland prinzipiell nicht unter die Bestimmungen von § 4 Abs. 2 H StG subsumiert werden könne, sei doch ein Selbstbewohnen von Bauland per se unmöglich. Die Finanzverwaltung verfolge jedoch auch hier eine liberalere Praxis, lasse sie es doch im Rahmen von § 4 Abs. 1 lit. b H StG zu, wenn der Veräusserer mit dem Verkaufserl  auf dem erworbenen Bauland baue und wenn die Baute spätestens auf das Ende der einjährigen Frist ausschliesslich selbst bewohnt werde. Wie beim Verkauf der bisherigen Liegenschaft, so sei also auch bezüglich dem Beginn des Selbstbewohnens nach § 4 Abs. 2 lit. b H StG eine einjährige Frist zu beachten. Habe der Ersatzbeschaffer das Ersatzgrundstück bereits vor dem Verkauf des bisherigen Wohneigentums erworben, so beginne die einjährige Frist, innert welcher das Ersatzobjekt selbstbewohnt und das bisherige Wohneigentum veräussert sein müsse, mit dem Eigentumsübergang des Ersatzobjekts. Entgegen der «wirtschaftlichen Sichtweise» des Vertreters der Rekurrentin sei somit nicht der Zeitpunkt der Selbstnutzung des Ersatzgrundstücks, sondern derjenige des Erwerbs und damit des Eigentumsübergangs des Ersatzgrundstücks massgebend. Der Bestand eines wirtschaftlichen Zusammenhangs könne die Einhaltung der Jahresfrist in keiner Weise derogieren. In casu habe der Grundbucheintrag und somit der Eigentumsübergang der Parzelle an der A.-Str. 32 in Bettingen am 7. März 1997 stattgefunden. Gemäss den vorstehenden Ausführungen habe mit diesem Datum auch die einjährige Frist nach § 4 Abs. 2 lit. b H StG begonnen. Das Eigentum am bisherigen Grundstück sei aber – gestützt auf den Kaufvertrag vom 13. März 1998 – erst auf den 2. Juni 1998 übergegangen (Grundbucheintrag). Somit sei die Frist von § 4 Abs. 2 lit. b H StG weder bezüglich der gleichen Nutzung des Ersatzgrundstücks noch bezüglich des Eigentumsübergangs am bisherigen Grundstück eingehalten worden. Es könne daher keine Befreiung von der Handänderungssteuer von 1,5% gemäss § 4 Abs. 2 lit. b H StG im Zusammenhang mit einer privilegierten Handänderungssteuer nach § 4 Abs. 2 lit. a i.V.m. § 5 Abs. 2 H StG erfolgen.

5. a) Fest steht zunächst, dass die Finanzverwaltung auch ein vor dem Verkauf des bisherigen Wohneigentums erfolgter Liegenschaftserwerb als (gleichgenutzte) Ersatzbeschaffung akzeptiert. Sie verlangt dabei allerdings, dass der Zeitraum zwischen dem Erwerb der neuen Liegenschaft und dem Verkauf des bisherigen Wohneigentums nicht mehr als ein Jahr beträgt (vgl. das Exposé «Praxis des Finanzdepartementes zur Sonderregelung betr. Erwerb und Veräusserung selbstbewohnten Wohneigentums gemäss § 4 Abs. 2 und § 5 Abs. 2 des neuen baselstädtischen Hand nderungssteuergesetzes vom 26. Juni 1996 (H StG)», S. 5). Darüber hinaus lässt es die Finanzverwaltung im Rahmen von § 4 Abs. 1 lit. b H StG zu, wenn der Veräusserer mit dem Verkaufserl  auf dem erworbenen Bauland baut und wenn die Baute spätestens auf das Ende der einjährigen Frist ausschliesslich selbst bewohnt wird. Wie beim Verkauf der bisherigen Liegenschaft, so verlangt sie also auch bezüglich dem Beginn des Selbstbewohnens nach § 4 Abs. 2 lit. b H StG das Einhalten einer einjährigen Frist. Wenn der Ersatzbeschaffer das Ersatzgrundstück bereits vor dem Verkauf des bisherigen Wohneigentums erworben hat, so beginnt diese ein-

jährige Frist, innert welcher das Ersatzobjekt selbstbewohnt und das bisherige Wohneigentum veräussert sein muss, nach Ansicht der Finanzverwaltung mit dem Eigentumsübergang des Ersatzobjekts (vgl. das Exposé «Praxis des Finanzdepartementes zur Sonderregelung betr. Erwerb und Veräusserung selbstbewohnten Wohneigentums gemäss § 4 Abs. 2 und § 5 Abs. 2 des neuen baselstädtischen Handänderungssteuergesetzes vom 26. Juni 1996 [HäStG]», S. 5).

b) Die Finanzverwaltung verlangt also sowohl bezüglich der Ersatzbeschaffung selbst als auch bezüglich dem Beginn des Selbstbewohnens die strikte Einhaltung einer einjährigen Frist. Nach Ansicht der Kommission ist diese strenge Praxis nicht haltbar. Wie sich aus dem Wortlaut von § 4 Abs. 2 lit. b HäStG ergibt, ist es zwar durchaus richtig, dass der Veräusserungserlös in der Regel innerhalb eines Jahres zum Erwerb eines gleichgenutzten Grundstückes verwendet werden muss. Da der Gesetzgeber in § 4 Abs. 2 lit. b HäStG aber explizit bestimmt hat, dass die Ersatzbeschaffung nur «grundsätzlich» innerhalb eines Jahres zu erfolgen habe, müssen Ausnahmen möglich sein. Dies ergibt sich auch aus einem Vergleich mit der Grundstückgewinnsteuer. So hat die Steuerkommission in ihrem Bericht Nr. 8678 zum Ratschlag und Entwurf zu einem Gesetz über die Handänderungssteuer (Handänderungssteuergesetz) und zu einer Motion: Ratschlag 8611 vom 22. Mai 1996 festgehalten, dass die einjährige Frist mit der Regelung bei der Grundstückgewinnsteuer übereinstimme (vgl. den Bericht der Steuerkommission Nr. 8678 zum Ratschlag und Entwurf zu einem Gesetz über die Handänderungssteuer [Handänderungssteuergesetz] und zu einer Motion: Ratschlag 8611 vom 22. Mai 1996, S. 5). Wie sich den Akten entnehmen lässt, ist die Grundstückgewinnsteuer in casu infolge Ersatzbeschaffung nach § 56 Abs. 1 lit. b des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 aufgeschoben worden. Da die Rekurrentin stets in einer der beiden hier zur Diskussion stehenden Liegenschaften gewohnt hat und da zwischen der Veräusserung der Liegenschaft B.-Str. 5 und der Ersatzbeschaffung respektive dem Selbstbewohnen des neuerworbenen Grundstückes ein zeitlicher Zusammenhang besteht, erscheint es gerechtfertigt, die Einhaltung der einjährigen Ersatzbeschaffungsfrist im vorliegenden Fall nicht strikte zu verlangen. Vielmehr muss aufgrund der Konnexität zwischen dem Kauf der Liegenschaft B.-Str. 5 und dem Verkauf der Parzelle an der A.-Str. 32 davon ausgegangen werden, dass die Voraussetzungen einer Ersatzbeschaffung gemäss § 4 Abs. 2 lit. b HäStG in casu erfüllt sind. Der Rekurs ist deshalb in diesem Punkte gutzuheissen.

6. Wenn nun aber im vorliegenden Fall eine Ersatzbeschaffung nach § 4 Abs. 2 lit. b HäStG zu bejahen ist, so stellt sich ferner die Frage, auf welchem Betrage die Ersatzbeschaffung zuzulassen ist. ...

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und die Sache zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.