

Handänderungssteuer

Erwerb von Wohneigentum

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 125/2007 vom 30. April 2008

Der Zukauf einer Landparzelle und ihre gleichzeitige Vereinigung mit einer vom Erwerber selbst bewohnten Liegenschaft stellt einen steuerprivilegierten Erwerbstatbestand nach § 4 Abs. 2 lit. a HStG dar und befreit den Erwerber von der Handänderungssteuer.

I. Sachverhalt

1. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 17. August 2007 haben die Rekurrentinnen zu je hälftigem Miteigentum die Landparzelle «S.-Str. 15» (Grundbuch Riehen, Parzelle xxx2), haltend 141,5 m², zum Preis von Fr. 148'000.– erworben. Im gleichen Akt ist die Landparzelle mit dem seit dem Jahre 1999 im Eigentum der Rekurrentinnen stehenden und von diesen bewohnten Grundstück «S.-Str. 11» (Grundbuch Riehen, Parzelle xxx3, haltend 210,5 m²) vereinigt worden. Die Vereinigung hat den Untergang der bisherigen Parzellen und die Neuentstehung der Parzelle xxx4 zur Folge gehabt.

2. Mit Verfügung vom 7. September 2007 hat die Steuerverwaltung dieses Grundstückübertragungsgeschäft als der Handänderungssteuer unterliegend erklärt. Die Handänderungssteuer ist auf Fr. 4'400.– (3% des Kaufpreises von Fr. 148'000.–) festgesetzt worden. Das Vorliegen eines auf § 4 Abs. 2 HStG gründenden privilegierten Erwerbsgeschäftes ist von Seiten der Steuerverwaltung verneint worden.

3. Dagegen haben die Rekurrentinnen mit Schreiben vom 12. September 2007 Einsprache erhoben, welche von der Steuerverwaltung mit Entscheid vom 10. Oktober 2007 abgewiesen worden ist.

4. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 28. Oktober 2007. Darin wird beantragt:

- «1. Es sei festzustellen, dass das Grundstück Parzelle xxx3, S.-Str. 11, 4125 Riehen, haltend rund 352 m², in seiner Gesamtheit selbstbewohnt ist.*
- 2. Der Entscheid der Steuerverwaltung betreffend die Verfügung vom 7. September 2007 sei aufzuheben und die Rekurrentinnen seien gemäss § 4 Abs. 2 HStG von der Handänderungssteuer im Betrag von Fr. 4'440.– zu befreien.*

3. *Der bereits entrichtete Betrag von Fr. 4'440.– sei den Rekurrentinnen zurückzubezahlen zuzüglich der üblichen Zinse.*
4. *Eventualiter sei festzustellen, dass den Rekurrentinnen die Handänderungssteuer im Falle der Überbauung der in Frage stehenden Bodenfläche – im Sinne einer Erweiterung des bestehenden selbstbewohnten Einfamilienhauses – inkl. der üblichen Zinse zurückerstattet wird.»*

Auf die Einzelheiten ihres Standpunktes wird, soweit notwendig, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 7. Januar 2008 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

II. Entscheidungsgründe

1. Gemäss § 14 Abs. 2 des Gesetzes über die Handänderungssteuer vom 26. Juni 1996 (Handänderungssteuergesetz, HStG) ist gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung der Rekurs an die Steuerrekurskommission zulässig. Daraus ergibt sich deren sachliche und funktionelle Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Nach § 14 Abs. 3 HStG in Verbindung mit § 164 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) ist der Rekurs von der betroffenen Person innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides zu erheben. Die Rekurrentinnen sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 10. Oktober 2007 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den am 28. Oktober 2007 rechtzeitig erhobenen und gleichzeitig begründeten Rekurs ist folglich einzutreten.

2. a) Die Rekurrentinnen beantragen sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 10. Oktober 2007 aufzuheben und festzustellen, dass für den Kauf der Landparzelle «S.-Str. 15» (Grundbuch Riehen, Parzelle xxx2) vom 17. August 2007 keine Handänderungssteuer geschuldet sei.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Nicht strittig ist insbesondere die Absicht der Rekurrentinnen, die am 17. August 2008 erworbene Landparzelle ausschliesslich und während mindestens 6 Jahren dauernd selbst zu bewohnen. Umstritten ist hingegen, ob in casu die Voraussetzungen für eine privilegierte Besteuerung gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HStG erfüllt sind.

3. Gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HStG wird die Handänderungssteuer lediglich zum Satz von 1,5% erhoben bei einem Erwerb eines ausschliesslich und während mindestens 6 Jahren dauernd selbstbewohnten Grundstücks. Sind gleichzeitig die Voraussetzungen der Ersatzbeschaffung gemäss § 4 Abs. 2 lit. b HStG erfüllt, so ist das Rechtsgeschäft gänzlich von der Handänderungssteuer befreit.

4. a) Die Rekurrentinnen stellen sich im Wesentlichen auf den Standpunkt, dass der Erwerb der fraglichen Landparzelle unter den Steuerprivilegierungstatbestand von § 4 Abs. 2 lit. a HStG zu subsumieren sei. Der von ihnen zugekaufte Abschnitt von Parzelle xxx sei für sich betrachtet zu klein, um als eigenständige Parzelle ausgestaltet zu werden. Es sei daher falsch, dass sie ein eigenständiges Grundstück gekauft hätten. Auch sei es nicht möglich, dass der zugekaufte Abschnitt zu einem späteren Zeitpunkt ein eigenständiges Grundstück bilden werde. Falsch sei ferner die Aussage, dass auf dem zugekauften Abschnitt zukünftig kein zu bewohnendes Gebäude stehen werde. Zwar könne gegenwärtig aus finanziellen Gründen kein Anbau realisiert werden. Die Option eines Anbaus an das bestehende Gebäude sei baulich aber bewusst offen gehalten worden; so sei die Baugrube, die wegen des Abbruchs des jetzt zum Teil darauf stehenden Gebäudes entstanden sei, mit einem Kiesbett überbauungsfähig aufgefüllt worden. Darüber hinaus müsse – aufgrund der Vereinigung des neu erworbenen Abschnitts mit der bereits selbst bewohnten Parzelle – der zugekaufte Teil ebenfalls als «selbstbewohnt» qualifiziert werden; es sei nicht nachvollziehbar, weshalb es nach dem Aufsatz von Troxler beziehungsweise nach der Steuerverwaltung erforderlich sei, dass ein beliebig kleiner Teil des zugekauften Abschnitts durch einen Gebäudeanbau berührt werden müsse, damit der zugekaufte Abschnitt als «selbstbewohnt» gelte. Es müsse ferner ohne Belang sein, auf welchem Teil des gesamten vereinigten Grundstücks die selbst bewohnte Wohnbaute stehe. Zudem sei es «zu einfach» und rechtlich nicht haltbar, den zugekauften Parzellenabschnitt als «Garten» zu bezeichnen und die Privilegierung nicht zu gewähren. «Nur» die Privilegierung des vorliegenden Sachverhaltes entspreche dem wahren Willen des Gesetzgebers; dies sei vorliegend insbesondere deswegen der Fall, weil eine kleine Parzelle von 210,5 m² um einen kleinen Abschnitt von 141,5 m² ergänzt werde und die vereinigte Parzelle gerade 352 m² umfasse. Schliesslich wird die Haltung der Steuerverwaltung im Einspracheentscheid als rechtsungleich und willkürlich bezeichnet und dies mit verschiedenen Beispielen untermalt.

b) Demgegenüber vertritt die Steuerverwaltung die Ansicht, dass für den Erwerb der fraglichen Landparzelle keine Steuerprivilegierung beansprucht werden könne. Vielmehr unterliege dieser Vorgang der Handänderungssteuer. Zur Begründung führt die Steuerverwaltung im Wesentlichen aus, dass sich der zugekaufte Abschnitt von 141,5 m² nicht zur Erstellung eines Wohnhauses und dementsprechend auch nicht zur Schaffung von Wohneigentum eigne. Zudem würden die Rekurrentinnen bereits über selbst und ausschliesslich genutztes Wohneigentum verfügen und zwar in Form der bisherigen, seit 1999 in ihrem Eigentum stehenden Parzelle «S.-Str. 11». Diese Parzelle sei für die Überbauung mit einem Einfamilienhaus sowohl ausreichend wie auch geeignet. Der Zukauf diene einzig der Vergrösserung des bereits selbst genutzten Grundstücks und erhöhe dessen Wohn- und Nutzwert. Die Steuerverwaltung beruft sich in diesem Zusammenhang zum einen auf den Wortlaut und die ratio legis von § 4 Abs. 2 lit. a HStG und zum anderen auf den «Verwaltungsgerichtsentscheid» des Kantons Baselland vom 6. Juli 1994.

5. a) Das baselstädtische Handänderungssteuergesetz sieht in § 4 Abs. 2 lit. a – wie erwähnt – vor, dass der Erwerb eines ausschliesslich und während mindestens 6 Jahren dauernd selbstbewohnten Grundstücks steuerlich privilegiert wird.

b) aa) Um den privilegierten Steuersatz gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HStG beanspruchen zu können, genügt es, wenn die erwerbende Partei erklärt, die Absicht zu haben, das gekaufte Objekt während mindestens 6 Jahren dauernd und ausschliesslich selber bewohnen zu wollen. Wird diese Voraussetzung – aus welchen Gründen auch immer – nicht erfüllt, so ist die beim Erwerb (infolge Privilegierung) nicht entrichtete Handänderungssteuer nachzubezahlen (vgl. hierzu die «Praxis des Finanzdepartements 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. 2 f.; vgl. auch die undatierte Praxismitteilung der Steuerverwaltung betreffend «Selbstnutzung», S. 1 f.).

bb) Zu beachten ist ferner, dass nach der Praxis auch beim Kauf von Ein- und Abstellplätzen sowie von Garagen vom privilegierten Steuersatz gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HStG profitiert werden kann; dies gilt allerdings «nur», wenn die Ein- und Abstellplätze respektive die Garagen gleichzeitig mit dem selbstbewohnten Wohneigentum erworben werden (vgl. hierzu die «Praxis des Finanzdepartements 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. 4; vgl. die undatierte Praxismitteilung der Steuerverwaltung betreffend «Selbstnutzung», S. 3). Aufgrund einer Praxisänderung aus dem Jahre 1999 ist schliesslich auch der Kauf von Bauland steuerprivilegiert, sofern aus dem Kaufvertrag die Absicht des Erwerbers deutlich hervorgeht, innert eines Jahres seit Erwerb auf dem Bauland eine selbstbewohnte Liegenschaft zu erstellen.

c) aa) Soweit ersichtlich verfügt neben dem Kanton Basel-Stadt einzig der Kanton Basel-Landschaft über eine mit § 4 Abs. 2 lit. a HStG vergleichbare gesetzliche Bestimmung. In einem Aufsatz hat sich Dieter Troxler mit verschiedenen Aspekten dieser Norm beschäftigt. Unter anderem hält er darin fest, dass der Zukauf von anstossendem Bauland nicht «privilegiert» werde, weil die qualitativen Voraussetzungen des betreffenden Grundstückes (gemeint ist die nicht mögliche Bewohnbarkeit von Land) offensichtlich fehlen würden. In Konsequenz dessen vertritt Troxler weiter die Meinung, dass wenn der Käufer die erworbene Parzelle mit seiner bisherigen «Wohnparzelle» vereinige und in einem späteren Zeitpunkt die nun arrondierte und grundbuchlich vereinigte Parzelle veräussere, so wäre der Veräusserung proportional die Steuerprivilegierung zu versagen. Eine Ausnahme sieht Troxler allerdings, wenn anstossendes Land aus Gründen einer unzureichenden Nutzungsziffer zugekauft worden ist. Auch in diesen Fällen befürwortet Troxler eine Privilegierung jedoch «nur», wenn der Erweiterungsbau innerhalb von 10 Jahren erstellt wird. Schliesslich hält er fest, dass die «Steuer» (nur) proportional zurückzuerstatten sei, wenn mehr Land dazugekauft worden ist, als es für die die Erweiterung der Nutzung erforderlich gewesen wäre, oder wenn die erweiterte Nutzung bloss teilweise beansprucht wird (vgl. Troxler, Die Handänderungssteuer bei Veräusserung selbstbewohnter Liegenschaften nach basellandschaftlichem Steuerrecht, publ. in: BJM 1996, S. 132 ff., insbesondere S. 140).

bb) Troxler hat sich bei seinen Überlegungen auf ein Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Landschaft vom 6. Juli 1994 in Sachen F. gestützt. Darin hat dieses eine Privilegierung unter anderem mit folgender Begründung abgelehnt: «Wohnen setzt inhaltlich aber immer eine bereits vorhandene oder doch wenigstens eine zu diesem Zweck noch zu erstellende Liegenschaft voraus. ... Dass sich die durch Landerwerb seitens des Beschwerdeführers erlangte Parzelle mit einer Grösse von 300 m² zum Erstellen eines Wohnhauses und damit für die Schaffung von Wohneigentum nicht eignet, steht unbestrittenermassen fest. Weitere diesbezügliche Ausführungen erübrigen sich daher. Zum anderen kann auch nicht gesagt werden, dass der Landkauf der Wahrung bzw. Erhaltung von Wohneigentum dient, zumal der Rekurrent bereits Eigentümer der bebauten, zu Wohnzwecken dienenden Parzelle ist, welche mit einer Grösse von 870 m² für die Überbauung mit einem Einfamilienhaus als durchaus ausreichend und geeignet anzusehen ist. Offensichtlich ist hingegen, dass mit dem Hinzukauf des 300 m² grossen Grundstücks einzig die Vergrösserung des bereits im Eigentum des Rekurrenten stehenden Grundstücks angestrebt wird, was den Wohn- und Nutzwert der bewohnten Liegenschaft zweifelsohne erhöht. Somit bleibt an dieser Stelle zusammenfassend festzuhalten, dass der Landerwerb im konkret zu beurteilenden Fall weder die Schaffung neuen noch die Erhaltung bestehenden Wohneigentums bezweckt. Dass der Beschwerdeführer unter den genannten Umständen nicht in den Genuss der Steuerbefreiung kommen kann, scheint dem Gericht angesichts der ... ratio legis von § 82 Abs. 2 StG nur folgerichtig. Jedenfalls ergibt sich, dass sich der Entscheid der Vorinstanzen in keiner Weise beanstanden lässt» (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Landschaft vom 6. Juli 1994 in Sachen F., publ. in: BStPra, Bd. XII, S. 181).

6. a) Im vorliegenden Fall haben die Rekurrentinnen – wie erwähnt – am 17. August 2007 die Landparzelle «S.-Str. 15» gekauft und diese im gleichen Akt mit dem Grundstück «S.-Str. 11», das sie seit dem Erwerb im Jahre 1999 unbestrittenermassen selber bewohnen, vereinigt. Nach Ansicht der Steuerrekurskommission ist nicht nachvollziehbar, warum die Rekurrentinnen handänderungssteuerrechtlich schlechter gestellt werden sollen als die Erwerber von Baulandparzellen, die erklären, innert eines Jahres seit Erwerb auf dem Bauland eine selbstbewohnte Liegenschaft erstellen zu wollen. Nach der Praxis wird diesen nämlich der privilegierte Steuersatz von § 4 Abs. 2 lit. a HStG gewährt. Zwar ist der Steuerverwaltung zuzugestehen, dass in casu mit dem Erwerb und der Vereinigung zwei Schritte notwendig sind, bis vorliegend von einer selbstbewohnten Parzelle ausgegangen werden kann. Gleichwohl ist angesichts der Praxis betreffend Bauland und nach der ratio legis von § 4 Abs. 2 lit. a HStG nicht einzusehen, warum im vorliegenden Fall der privilegierte Steuersatz nicht zur Anwendung gelangen sollte, liegt doch im Ergebnis ebenfalls eine überbaute Parzelle vor, die im Sinne von § 4 Abs. 2 lit. a HStG selber bewohnt wird. In casu lässt sich daher feststellen, dass die Rekurrentinnen für den Kauf der Liegenschaft GB Riehen, Parzelle xxx2 (S.-Str. 15) das Steuerprivileg gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HStG beanspruchen können.

b) Wie die Steuerverwaltung zu Recht festhält, wird in Fällen, bei denen die Voraussetzungen der Privilegierung von § 4 Abs. 2 lit. a HStG erfüllt sind, «lediglich»

eine Handänderungssteuer von 1,5% erhoben. «Nur» wenn gleichzeitig die Voraussetzungen für die Ersatzbeschaffung gemäss § 4 Abs. 2 lit. b HStG erfüllt, so ist das Rechtsgeschäft gänzlich von der Handänderungssteuer befreit. Da im vorliegenden Fall aber keine Ersatzbeschaffung vorliegt, ist richtigerweise eine Handänderungssteuer im Umfang von 1,5 % zu erheben. Dies führt dazu, dass die Handänderungssteuer neu auf Fr. 2'200.– festzusetzen ist. Insoweit ist der vorliegende Rekurs denn auch gutzuheissen.

c) Nur der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle noch erwähnt, dass auf den Antrag der Rekurrentinnen, ihnen die bereits entrichtete Handänderungssteuer «zuzüglich der üblichen Zinse» zurückzuerstatten, nicht weiter einzugehen ist, ergibt sich doch einerseits die Höhe der Rückerstattung aus dem vorliegenden Entscheid und andererseits die Verzinsung der Rückerstattung (direkt) aus § 8 Abs. 2 HStG.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen und der angefochtene Einspracheentscheid der Steuerverwaltung aufgehoben.