

Grundstückgewinnsteuer

Steueraufschub:

Erbteilung, Begründung eines neuen Gesamthandverhältnisses

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 96/1999 vom 16. Dezember 1999

Die nach Abschluss der Erbteilung durchgeführte Begründung eines neuen Gesamthandverhältnisses stellt einen grundstückgewinnsteuerpflichtigen Vorgang dar, welcher – anders als die Erbteilung selbst – keinen Steueraufschub auslöst.

I. Sachverhalt

1. Bis zu seinem Tode am 10. April 1979 stand die Liegenschaft G.-Str. 93 im Alleineigentum von Herrn F. B.-C. Dieser hinterliess als Erben einerseits den Rekurrenten und andererseits dessen Bruder, Herrn R. B.-F. Durch die Erbschaft haben der Rekurrent und sein Bruder die Liegenschaft G.-Str. 93 zu gesamter Hand erworben. Am 30. März 1991 verstarb der Bruder des Rekurrenten. An dessen Stelle sind seine Erben, Frau E. B.-F., Herr R. B. F.-K. sowie Frau E. S.-B. am 5. Juni 1992 im Grundbuch als Eigentümer zu gesamter Hand eingetragen worden.

Mit Teilungsvertrag vom 19./21. Dezember 1995 hat der Rekurrent die Liegenschaft G.-Str. 93 zu Alleineigentum übernommen. Frau E. B.-F., Herr R. B. F.-K. sowie Frau E. S.-B. sind für ihren hälftigen Erbanteil mit Fr. 326'350.– entschädigt worden. Mit öffentlicher Urkunde vom 21. Dezember 1995 (Grundbucheintrag vom 3. Januar 1996) hat der Rekurrent mit seinem Sohn, Herrn B. B.-F., an der Liegenschaft G.-Str. 93 ein Gesamthandverhältnis als einfache Gesellschaft begründet. Hierfür leistete der Sohn des Rekurrenten Fr. 326'500.–, indem er den entsprechenden Betrag der Schuldsomme des auf der Liegenschaft neu errichteten Schuldbriefes übernahm.

2. Am 12. Februar 1996 hat die Steuerverwaltung dem Rekurrenten die Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer zugestellt. Da der Rekurrent diese trotz mehreren Aufforderungen nicht eingereicht hat, hat die Steuerverwaltung die Grundstückgewinnsteuer taxiert. Die entsprechende Veranlagung zur Grundstückgewinnsteuer (Amtliche Einschätzung) datiert vom 9. Dezember 1996.

3. Hiergegen erhob der Vertreter des Rekurrenten am 7. Januar/28. Februar 1997 Einsprache, welche von der Steuerverwaltung mit Entscheid vom 30. April 1998 abgewiesen worden ist.

4. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 27. Mai 1998, welcher innert erstreckter Frist am 20. Juli 1998 begründet worden

ist. Darin beantragt der Rekurrent, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt vom 30. April 1998 aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuerveranlagung ersatzlos aufzuheben. Auf die Einzelheiten seines Standpunktes wird, soweit sie für den vorliegenden Entscheid von Belang sind, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 24. März 1999 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

II. Entscheidungsgründe

2. Der Rekurrent beantragt, den Einspracheentscheid vom 30. April 1998 und die Grundstückgewinnsteuerveranlagung aufzuheben.

Der Sachverhalt ist unbestritten. Insbesondere nicht strittig ist die Höhe der taxierten Grundstückgewinnsteuer. Strittig ist im vorliegenden Fall hingegen, ob für die Übertragung des hälftigen Gesamthandanteils an der Liegenschaft G.-Str. 93 vom Rekurrenten auf seinen Sohn beim Rekurrenten zu Recht eine Grundstückgewinnsteuer erhoben worden ist.

3. Gemäss § 55 Abs. 1 lit. a des Gesetzes über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 (aStG) ist der durch die Veräusserung in Erscheinung tretende Mehrwert von Grundstücken des Privat- und des Geschäftsvermögens der natürlichen und juristischen Personen sowie von Anteilen daran als Grundstückgewinn steuerbar.

§ 56 Abs. 1 lit. e aStG sieht vor, dass die Besteuerung bei Rechtsgeschäften unter Ehegatten, bei Schenkungen, Ergängen oder Erbteilungen aufgeschoben wird. Zudem bestimmt § 56 Abs. 2 aStG, dass der Einstandswert des Rechtsvorgängers in diesen Fällen zu übernehmen ist.

§ 60a aStG legt schliesslich fest, dass die Grundstückgewinnsteuer im Anschluss an den steuerauslösenden Tatbestand veranlagt und erhoben wird.

4. a) Infolge des Erbgangs vom 10. April 1979 beziehungsweise des Erbgangs vom 30. März 1991 stand die Liegenschaft G.-Str. 93 im Gesamteigentum des Rekurrenten (hälftiger Anteil) einerseits und von Frau E. B.-F., Herrn R. B. F.-K. und Frau E. S.-B. (hälftiger Anteil) andererseits. Mit dem Teilungsvertrag vom 19./21. Dezember 1995 ist dieses Gesamthandverhältnis aufgelöst worden. Dabei haben die Parteien vereinbart, dass Frau E. B.-F., Herr R. B. F.-K. und Frau E. S.-B. «aus dem Eigentum ausscheiden und Herr B. die Liegenschaft zu Alleineigentum übernimmt.» (vgl. Ziffer I des Teilungsvertrages vom 19./21. Dezember 1995). Als Entschädigung für den aufgegebenen hälftigen Anteil an der Liegenschaft G.-Str. 93 hat der

Rekurrent den Ausscheidenden einen Betrag von Fr. 326'350.– bezahlt (vgl. Ziffer II des Teilungsvertrages vom 19./21. Dezember 1995).

b) Wie sich aus § 56 Abs. 1 lit. e aStG ergibt, wird die Grundstückgewinnsteuer bei Erbteilungen aufgeschoben. Der Steueraufschub bewirkt, dass zum Zeitpunkt des Eigentumsübergangs keine steuerlich relevante Realisierung eines Gewinnes angenommen wird. Diese Ausnahme von der Realisation (und damit auch von der Steuerpflicht) stellt eine bewusste Ausnahme von der ordentlichen Realisation dar. Dabei findet aber keine definitive Befreiung von der Steuerpflicht, sondern «nur» ein Aufschub der Besteuerung bis zur nächsten steuerauslösenden Veräusserung statt. Konsequenz des Steueraufschubs ist es denn auch, dass bei der nächsten steuerbaren Realisierung bei der Bestimmung der Wertgrössen für das Bemessungsobjekt (beispielsweise beim Einstandwert) nicht auf den Zeitpunkt des Aufschubs, sondern auf denjenigen der letzten steuerbaren Handänderung abgestellt wird. Gemeinhin wird in diesen Fällen auch von der Übernahme einer latenten Steuerlast gesprochen (vgl. zum Ganzen etwa Bernhard Zwahlen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Hrsg.: Martin Zweifel/Peter Athanas, Basel/Frankfurt am Main 1997, Art. 12 StHG N 61; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001, Bd. I, § 22 N 27; Entscheid der Verwaltungsrekurskommission I/1 St. Gallen vom 6. Januar 1999, Ziffer 4b).

c) Im Lichte der obigen Ausführungen und in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung ist im vorliegenden Fall somit festzuhalten, dass die hier zur Diskussion stehende Erbteilung zu Recht nicht als Realisationstatbestand und somit auch als nicht steuerpflichtiger Vorgang qualifiziert worden ist. Infolgedessen schulden die im Zusammenhang mit dem Erbteilungsvertrag vom 19./21. Dezember 1995 aus dem Gesamteigentum ausscheidenden Miterben, Frau E. B.-F., Herr R. B. F.-K. und Frau E. S.-B., denn auch keine Grundstückgewinnsteuer (vgl. die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 24. März 1999, S. 3). Wie die Steuerverwaltung richtig bemerkt, hätte die latente Steuerlast, welche der Rekurrent durch die Übernahme der Liegenschaft zu Alleineigentum übernommen hat, allenfalls bei der Festsetzung des Übernahmewertes berücksichtigt werden müssen.

5. Mit öffentlicher Urkunde vom 21. Dezember 1995 hat der Rekurrent zusammen mit seinem Sohn, Herrn B. B.-F., an der Liegenschaft G.-Str. 93 ein Gesamthandverhältnis durch interne Übernahme von Fr. 326'500.– der Schuldsomme des auf der Liegenschaft errichteten Schuldbriefes über Fr. 400'000.– begründet. Intern sind danach beide Parteien je zur Hälfte an der Liegenschaft beteiligt (vgl. Ziffern 1 und 2 der Öffentlichen Urkunde, Begründung einer Gesamthand, vom 21. Dezember 1995). Die Begründung eines Gesamthandverhältnisses zwischen dem Rekurrenten und seinem Sohn und die damit verbundene Übertragung des hälftigen Gesamteigentums an der Liegenschaft G.-Str. 93 stellt zweifellos eine grundstückgewinnsteuerrelevante Veräusserung dar. Die Steuerverwaltung hat hierfür deshalb zu Recht eine Grundstückgewinnsteuer erhoben.

6. a) Gegen die Besteuerung des Grundstückgewinns beim Rekurrenten macht der Vertreter des Rekurrenten nun geltend, dass vertragstechnisch die ursprüngliche Absicht bestanden habe, im Rahmen des Teilungsvertrages das Ausscheiden von Frau E. B.-F., Herrn R. B. F.-K. und Frau E. S.-B. sowie den Eintritt von Herrn B. B.-F. in das Gesamthandverhältnis in einem Schritt zu reglieren. Eine telefonische Auskunft des instrumentierenden Notars, Herrn P. X., beim Grundbuchamt Basel-Stadt habe indes ergeben, dass die Transaktion aus grundbuchrechtlichen Gründen nicht in einem Schritt beziehungsweise in ein und derselben Urkunde durchgeführt und festgehalten werden können. Beim Teilungsvertrag genüge einfache Schriftlichkeit, währenddem der Beitritt von Herrn B. B.-F. in das Gesamthandverhältnis in öffentlicher Urkunde habe festgehalten werden müssen (vgl. die Rekursbegründung vom 20. Juli 1998, S. 3). Der Betrag von Fr. 326'350.– sei von Herrn B. B.-F. direkt an die ausscheidenden Erben bezahlt worden. Der Rekurrent habe weder Geld erhalten noch einen Betrag für das Ausscheiden bezahlt. Der hälftige Gesamthandanteil der ausscheidenden Erben sei von Herrn B. B.-F. übernommen und von diesem auch direkt an die ausscheidenden Erben bezahlt worden. Wirtschaftlich habe Herr B. B.-F. den hälftigen Gesamthandanteil an der Liegenschaft den ausscheidenden Erben zum Preis von Fr. 326'350.– abgekauft. Somit sei erstellt, dass der Rekurrent nie Verkäufer des betreffenden hälftigen Anteils der Liegenschaft gewesen sei. Einen allfälligen Grundstückgewinn hätten gegebenenfalls die ausscheidenden Erben erzielt (vgl. die Rekursbegründung vom 20. Juli 1998, S. 4).

b) Aus diesen Einwänden kann der Rekurrent nichts zu seinen Gunsten ableiten. Zunächst ist die Aussage, dass das Ausscheiden der Miterben einerseits und der «Eintritt» von Herrn B. B.-F. «in das Gesamthandverhältnis» andererseits nicht in einem Schritt möglich gewesen sei, nicht nachvollziehbar. Abgesehen davon, vermögen die Vorbringen des Rekurrenten aber auch nicht zu überzeugen. So hält die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zutreffend fest, dass sie sich bei der steuerlichen Beurteilung an die Gegebenheiten zu halten hat, wie sie sich aufgrund der Akten darstellen. Beizupflichten ist der Steuerverwaltung ferner, was ihre Würdigung der gewählten vertraglichen Lösung anbetrifft. So hätte dem Umstand, dass der Rekurrent als «Erwerber» der Liegenschaft G.-Str. 93 gemäss § 56 Abs. 2 aStG den Einstandswert des Rechtsvorgängers zu übernehmen und damit die latente Steuerlast zu tragen hat, auch bei der hier zur Diskussion stehenden vertraglichen Lösung mit einer entsprechenden Festsetzung des Übernahmepreises ohne weiteres Rechnung getragen werden können. Wenn nun die latente Steuerlast bei der vorliegenden vertraglichen Ausgestaltung nicht berücksichtigt worden ist, so kann dieser «Fehler» nicht dadurch behoben werden, dass die Verträge nicht mehr so gelten sollen, wie sie tatsächlich abgeschlossen wurden, sondern so, wie wenn die ausscheidenden Erben die Steuerlast tragen würden. Wie die Steuerverwaltung nämlich ebenfalls richtig bemerkt, kann es nicht angehen, entgegen den gesetzlichen Bestimmungen und aufgrund einer «wirtschaftlichen Betrachtungsweise» statt einer für die Erben steuerfreien Erbteilung eine steuerpflichtige Veräusserung anzunehmen. Auch unter diesem Gesichtspunkt hat die Steuerverwaltung also für die Übertragung des hälftigen Gesamthandanteils an der Liegenschaft G.-Str. 93 vom Rekurrenten auf den Sohn korrekterweise eine Grundstückgewinnsteuer erhoben.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.