

Grundstückgewinnsteuer

Wohnrecht

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2012-193 vom 22. August 2013

Die Berücksichtigung des Barwerts des Wohnrechts bei der Grundstückgewinnsteuer ist nur dann möglich, wenn die Einräumung des Wohnrechts Teil der Kaufpreisleistung war oder für den späteren Wegfall des Wohnrechts eines bereits belasteten Grundstücks eine Entschädigung geleistet wurde. In casu wurde das Wohnrecht nicht anlässlich der Veräusserung eingeräumt, sondern bestand bereits vorher. Die Leistung einer Entschädigung für den Wegfall des Wohnrechts wurde nicht nachgewiesen; der Barwert des Wohnrechts kann deshalb nicht abgezogen werden.

Sachverhalt:

A. Die Rekurrentin, X., erwarb am 23. Juni 2003 die Liegenschaft Y-Strasse, Basel zu einem Preis von CHF 300'000.–. Auf dieser Liegenschaft lastete ein unentgeltliches, lebenslängliches Wohnrecht zugunsten von Frau Z. Infolge Umzug in ein Betagtenheim willigte Frau Z. einer Löschung des Wohnrechts zu. Die Löschung wurde am 5. November 2009 im Grundbuch eingetragen. Am 29. September 2010 verkaufte die Rekurrentin die Liegenschaft zum Preis von CHF 710'000.–. Sie brachte in der Steuererklärung zur Grundstückgewinnsteuer unter anderem den kapitalisierten Wert des Wohnrechts in der Höhe von CHF 249'000.– zum Abzug.

Mit Veranlagungsverfügung vom 28. März 2012 liess die Steuerverwaltung das geltend gemachte kapitalisierte Wohnrecht nicht zum Abzug zu und setzte den Grundstückgewinn auf CHF 342'000.– fest.

B. Die Rekurrentin erhob am 30. April 2012 Einsprache und beantragte, dass das beim Kauf bereits auf der Liegenschaft lastende Wohnrecht bei der Ermittlung des Grundstückgewinns abgezogen werden könne.

Mit Entscheid vom 19. Juli 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie führte im Wesentlichen an, dass es sich beim Wohnrecht um ein auf eine beschränkte Dauer eingeräumtes Recht handle, welches keine Substanzveränderung des Grundstückes zur Folge habe. Da die Löschung des Wohnrechts keine Substanzveränderung bewirkt habe, bestehe kein Anlass Erlös- oder Anlagewertkorrekturen vorzunehmen. Es handle sich beim veräusserten Grundstück um dasselbe wie im Erwerbsjahr 2003. Der Umstand, dass es im Zeitpunkt des Kaufs wohnrechtsbelastet

gewesen sei, im Zeitpunkt des Verkaufs allerdings dienstbarkeitsfrei, vermöge angesichts der Befristung des Wohnrechts nichts am Wert zu ändern.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 19. August 2012. Die Rekurrentin beantragt den Einspracheentscheid aufzuheben und das beim Kauf auf der Liegenschaft lastende Wohnrecht angemessen bei der Erhebung der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen und allenfalls das Verfahren zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. In der detaillierten Begründung vom 23. Oktober 2012 hält die Rekurrentin an ihrem Antrag fest. Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 12. Dezember 2012 die Abweisung des Rekurses. Auf die einzelnen Standpunkte der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Auf die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels sowie einer mündlichen Verhandlung konnte verzichtet werden.

Erwägungen:

2. a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 19. Juli 2012 aufzuheben und das beim Kauf auf der Liegenschaft lastende Wohnrecht angemessen bei der Erhebung der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen. Allenfalls sei das Verfahren zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Umstritten ist demgegenüber, ob die Steuerverwaltung das beim Kauf auf der Liegenschaft lastende Wohnrecht, in der vorliegenden Berechnung des Grundstückgewinns zu Recht nicht in Abzug gebracht hat.

3. Nach § 104 Abs. 1 StG wird die Grundstückgewinnsteuer 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. Nach § 106 Abs. 1 StG gilt als Grundstücksgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös den Einstandswert übersteigt. Gemäss Abs. 2 gilt als Veräusserungserlös der Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des Erwerbers abzüglich der mit der Veräusserung verbundenen Kosten. Als Einstandswert gilt unter Vorbehalt von § 105 Abs. 2 der Erwerbsswert unter Berücksichtigung der mit dem Erwerb verbundenen Kosten und der wertvermehrenden Aufwendungen, soweit diese nicht bereits bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer angerechnet werden konnten.

4. Die Rekurrentin macht geltend, dass auf die Problematik, ob bei der Begründung des Wohnrechts eine Grundstückgewinnsteuer angefallen sei oder nicht, von der Steuerverwaltung nicht eingegangen worden sei. Weiter sei der Wortlaut von § 106 Abs. 2 StG zu beachten. Daraus gehe eindeutig hervor, dass alle Nebenleistungen des Erwerbers zum Veräusserungserlös gehörten. Ein unentgeltlich gewährtes Wohnrecht sei eine steuerbare Nebenleistung. Bei einem unentgeltlich eingeräumten

Wohnrecht ergebe sich eine zeitlich beschränkte Einschränkung, welche die Handelbarkeit des Grundstücks massiv einschränke. Auch sei die Nutzung für den Erwerber nicht uneingeschränkt gegeben, da der Wohnrechtsberechtigte die Liegenschaft ja nutze. Die Rekurrentin führt zudem an, dass der Kaufpreis klar definiert sei und sich aus dem zu zahlenden Betrag von CHF 300'000.– und dem unentgeltlich gewährten Wohnrecht als Nebenleistung zusammensetze.

5. a) aa) Der am Anfang investierte Betrag (Anlagewert) und der Verkaufspreis haben sich auf das gleiche Grundstück zu beziehen. Falls sich der rechtliche Inhalt eines Grundstücks während der Besitzesdauer verändert hat, sind nach dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse bzw. dem Kongruenzprinzip für den Erwerbszeitpunkt bzw. den Veräusserungszeitpunkt durch Zu- oder Abrechnung des Wertes vergleichbare Verhältnisse zu schaffen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 219 N 8 ff.).

bb) Das Wohnrecht ist von Gesetzes wegen ein befristetes Recht, welches keinen Substanzverlust des Grundstücks bewirkt. Hingegen würde bei einem auf unbeschränkte Dauer eingeräumten Recht eine endgültige Teil-/Wertentäusserung vorliegen. Das Wohnrecht ist jedoch immer an eine Person gebunden und in seiner Dauer somit beschränkt. Dies hat zur Folge, dass weder durch eine Errichtung noch einer Befreiung eines Grundstücks mit z.B. einem Wohnrecht eine Substanzveränderung verbunden ist. Die Errichtung eines Wohnrechts kann somit keine Grundstückgewinnsteuer auslösen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. § 216 N 123).

b) Die Rekurrentin verkaufte die Liegenschaft zu einem Preis von CHF 710'000.–. Es steht fest, dass das Wohnrecht beim Kauf der Liegenschaft im Jahre 2003 nicht an die damalige Veräussererin, die X. AG, eingeräumt worden ist. Der Barwert dieses Nutzungsrechts stellte somit beim Kauf der Liegenschaft keine Kaufpreisleistung dar. Der Verkehrswert des Grundstücks war im Zeitpunkt des Kaufs um den Barwert des Wohnrechts niedriger.

c) Die Rekurrentin beurteilt die Situation unzutreffend. Das Wohnrecht ist nicht anlässlich des Kaufs durch die Rekurrentin im Jahre 2003 zu Gunsten der X. AG eingeräumt worden, sondern bestand im Zeitpunkt des Kaufs bereits zu Gunsten von Frau Z. Eine Berücksichtigung des Barwerts des Wohnrechts als Teil der Kaufpreisleistung ist nur dann möglich, wenn dieses Wohnrecht dem Veräusserer durch den Erwerber eingeräumt wird. Dieser Fall unterscheidet sich zur Konstellation im vorliegenden Verfahren, weshalb der Verweis der Rekurrentin auf den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 19. Januar 2006 (Nr. 93/2005, publ. in: BStPra 3/2009, S. 545 ff) nicht zu helfen vermag. Im besagten Entscheid lässt sich der Veräusserer bei der Übergabe des Grundstücks ein Nutzungsrecht einräumen, während im vorliegenden Fall das Wohnrecht im Zeitpunkt des Kaufs bereits zu Gunsten einer Drittperson besteht. Somit stellt das vorbestandene Wohnrecht keine Kaufpreisleistung an die X. AG dar. Eine Berücksichtigung des Wohnrechts als abzugsfähige Kaufpreisleistung im Sinne von § 106 Abs. 2 StG fällt damit ausser Betracht.

d) Frau Z. hat auf das Wohnrecht verzichtet. Aus den Akten geht nicht hervor und wurde von der Rekurrentin auch nicht geltend gemacht, dass für den Wegfall des Wohnrechts eine Entschädigung geleistet wurde. Somit kann aus diesem Grund kein Abzug für das Wohnrecht berücksichtigt werden.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Wohnrecht bei der Ermittlung des Grundstückgewinns zu Recht nicht berücksichtigt wurde. Der Rekurs erweist sich als unbegründet und ist somit abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

