

Grundstückgewinnsteuer

Ersatzbeschaffung

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2009-119 vom 27. Mai 2010

Eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung von Wohneigentum mit Aufschub der Besteuerung des Grundstückgewinns ist nach § 105 Abs. 2 StG ausgeschlossen, wenn das Ersatzgrundstück durch Erbvorbezug erworben wird. Das gilt auch, wenn es sich beim Vorbezug um ein gemischtes Geschäft mit teilweise entgeltlichem Charakter handelt. Von einem gemischten Rechtsgeschäft ist auszugehen, wenn zwischen Leistung und Gegenleistung ein offensichtliches Missverhältnis besteht, was bei Differenzen zwischen Kaufpreis und Verkehrswert von mehr als 25% regelmässig der Fall ist. Nicht als Gegenleistung gelten beim gemischten Erbvorbezug Ausgleichsleistungen unter den Erben. Eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung ist ausserdem nur insoweit möglich, als die Reinvestition des Veräusserungserlöses in die Ersatzliegenschaft den Einstandswert des veräusserten Grundstücks übersteigt.

Sachverhalt:

A. Gemäss Grundbucheintrag verkauften die Rekurrenten, Herr und Frau R. und A.X., die Liegenschaft Z. in Riehen am 2. Mai 2007. Mit Verfügung vom 3. Februar 2009 setzte die Steuerverwaltung den steuerbaren Gewinn auf CHF 856'495 und die Grundstückgewinnsteuer auf CHF 93'780 für den Kanton und auf CHF 75'024 für die Gemeinde Riehen fest. Zudem wurde verfügt, dass kein Steueraufschub gewährt werden kann.

B. Dagegen erhoben die Rekurrenten mit Schreiben vom 25. Februar 2009 Einsprache. Sie beantragten, die Verfügung vom 3. Februar 2009 sei aufzuheben und es sei ein Steueraufschub zu gewähren. Überdies sei festzustellen, dass sie den gesamten Veräusserungserlös in Höhe von CHF 3'785'088 in ein Ersatzobjekt in C. re-investiert hätten.

Mit Einspracheentscheid vom 29. Mai 2009 wurde die Einsprache vollumfänglich abgewiesen. Da die Rekurrenten die neue Liegenschaft in C. als Erbvorbezug erhalten hätten, sei ihr der Charakter einer Ersatzbeschaffung abzusprechen, da gemäss § 105 Abs. 2, 2. Satz des Steuergesetzes keine Ersatzbeschaffung vorliege, wenn der Steuerpflichtige die neue Liegenschaft durch Erbgang, Erbvorbezug oder Schenkung erhalten habe. Dies gelte nicht nur, wenn die Liegenschaft vollständig unentgeltlich erstanden würde, sondern auch, wenn zwischen Leistung und Gegenleistung ein offensichtliches Missverhältnis bestünde, was bei einer Differenz von mehr als 25% zwischen Kaufpreis und Verkehrswert anzunehmen sei.

C. Mit Schreiben vom 29. Juni 2009 erhoben die Rekurrenten gegen diesen Entscheid Rekurs. Sie machen geltend, der Veräusserungserlös der verkauften Liegenschaft sei vollumfänglich in das Ersatzwohnobjekt investiert worden und daher sei ein Steueraufschub zu gewähren. Zudem beantragen sie, dass die Erwerbs- und Baukosten für den Teil der Liegenschaft, welcher entgeltlich erlangt wurde, als Erwerbskosten anerkannt werden.

In ihrer Vernehmlassung vom 31. August 2009 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

In ihrer Replik vom 29. September 2009 halten die Rekurrenten an ihren Rekursbegehren fest.

In ihrer Duplik vom 28. Oktober 2009 schliesst die Steuerverwaltung erneut auf Abweisung des Rekurses.

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

Erwägungen:

2.a) Die Rekurrenten beantragen, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 29. Mai 2009 betreffend Grundstückgewinnsteuer sei aufzuheben und es sei ein Steueraufschub für die Grundstückgewinnsteuer zu gewähren.

b) Es ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer gemäss § 105 StG erfüllt sind und die Steuerverwaltung daher den Steueraufschub gewähren muss.

3.a) Gemäss § 104 Abs. 1 StG wird die Grundstückgewinnsteuer auf den Gewinnen erhoben, welche sich auf der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privat- und Geschäftsvermögens der natürlichen und juristischen Personen sowie von Anteilen an solchen ergeben.

b) Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 und § 105 Abs. 1 lit. b StG sehen vor, dass die Besteuerung bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) aufgeschoben wird, soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft innerhalb der Schweiz verwendet wird. Unter ausschliesslich selbst genutzt wird ein abgeschlossenes Eigentumsverhältnis verstanden. Sind in einem Grundstück mehrere Wohnungseinheiten vorhanden, darf die Ersatzbeschaffung nur gerade jene Teile umfassen, welche selbst genutzt werden. Nicht eingeschlossen sind Mietverhältnisse (Zweifel/Athanas, Bundesgesetz über die

Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Art. 12 N 75). Keine Ersatzbeschaffung liegt vor, wenn die Ersatzliegenschaft durch Erbgang, Erbvorbezug oder Schenkung erworben wurde (vgl. § 105 Abs. 2 Satz 2 StG).

c) Der Steueraufschub wurde eingeführt, damit der Steuerpflichtige wenn nötig den gesamten Verkaufserlös für die Finanzierung eines Ersatzobjektes zur Verfügung hat. Damit wollte der Gesetzgeber die Mobilität fördern oder zumindest nicht hemmen. Für die Ermittlung des Steueraufschubs ist von der absoluten Methode auszugehen. Danach wird ein Steueraufschub nur gewährt, wenn der in das Ersatzgrundstück reinvestierte Erlös höher ist als die Anlagekosten der ursprünglichen Liegenschaft. Übersteigen die Kosten für die neue Liegenschaft die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft nicht, so ist der volle Veräusserungsgewinn zu besteuern (vgl. BGE 130 II 202; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006, Art. 216 N 272 ff.).

4.a) Die erste Voraussetzung für einen Steueraufschub der Grundstückgewinnsteuer ist die Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft. In casu ist es unbestritten, dass der Verkauf der Liegenschaft in Riehen diese Voraussetzung erfüllt.

b) Weiter muss der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft verwendet werden.

aa) Die Rekurrenten haben gemäss der öffentlichen Urkunde vom 1. Juni 2007 ein neues Grundstück in C. mittels Erbvorbezug erworben. Als Gegenleistung für die Liegenschaft mussten sie dem Vater des Ehemannes ein lebenslangliches Wohnrecht im Wert von CHF 236'160 einräumen. Weiter leisteten die Rekurrenten der Schwester des Ehemannes im Rahmen eines Erbteilungsvertrags eine Ausgleichszahlung in Höhe von CHF 581'843.35. Ein Erbvorbezug wird vom Gesetz ausdrücklich als Ersatzbeschaffung ausgeschlossen. Da jedoch ein teilweise entgeltlicher Erbvorbezug vorliegt, stellt sich die Frage, ob eine Ersatzbeschaffung in Höhe des entgeltlichen Teils vorliegt.

bb) Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung wird der Steueraufschub nicht nur bei reinen, vollständig unentgeltlichen Rechtsgeschäften wie einer Schenkung oder einem Erbvorbezug gewährt, sondern auch, wenn es sich um ein gemischtes Rechtsgeschäft handelt. Ein solches wird vermutet, wenn in einem Vertrag, der entgeltliche und unentgeltliche Elemente enthält, zwischen Leistung und Gegenleistung ein offensichtliches Missverhältnis besteht, was regelmässig bei Differenzen von mehr als 25% zwischen Kaufpreis und Verkehrswert angenommen wird (vgl. BGE 2A.9/2004 vom 21. Februar 2005). Im vorliegenden Fall beträgt der Wert des Grundstückes CHF 3'500'000. Die Gegenleistung bestand in der Einräumung des Wohnrechts mit einem Wert von CHF 236'160. Keine Gegenleistung ist die Ausgleichszahlung an die Schwester des Rekurrenten, da diese aufgrund eines Erbteilungsvertrages geleistet wurde. Es liegt daher ein offensichtliches Missverhältnis zwischen der Leistung und der Gegenleistung vor, weshalb von einem gemischten Rechtsgeschäft auszugehen ist. Zu diesem Schluss kommt man auch in Anwendung von § 89

der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV). Diese Bestimmung sieht vor, dass der Steueraufschub auch für gemischte Schenkungen gilt. 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. Diese Bestimmung gilt analog auch für den gemischten Erbvorbezug. In casu beträgt der Steuerwert der Liegenschaft in C. CHF 804'400. Die Gegenleistung der Rekurrenten ist das Wohnrecht in Höhe von CHF 236'160. Dieses liegt deutlich unter dem Steuerwert der Liegenschaft, weshalb von einem gemischten Erbvorbezug auszugehen ist. Ein gemischter Erbvorbezug löst gemäss § 105 Abs. 1 lit. d StG i.V.m. § 89 StV einen Steueraufschub aus und gilt daher gemäss § 105 Abs. 2 StG nicht als Ersatzbeschaffung. Die Rekurrenten haben daher ihren Veräusserungserlös nicht in den Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft reinvestiert.

cc) Das Gesetz sieht jedoch auch einen Steueraufschub vor, wenn der Veräusserungserlös in den Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft reinvestiert wird. Dem gleichzustellen sind Verbesserungen eines bereits bestehenden Baus. Die Umbaukosten der Rekurrenten betragen in casu CHF 2'940'399.95. Da der Steueraufschub nur für selbst genutzte Wohnungsteile zulässig ist, sind von den Umbaukosten die anteilmässigen Kosten für die vom Vater des Ehemannes bewohnte Wohnung in Höhe von CHF 800'000 abzuziehen. Nicht zu berücksichtigen sind die Zahlungen an die Schwester des Ehemannes. Diese Aufwendungen sind Ausgleichszahlungen im Zusammenhang mit dem Erbteilungsvertrag und hängen nicht mit dem Bau bzw. der Renovation der Liegenschaft zusammen. Für die Baukosten ebenfalls nicht zu berücksichtigen ist der Wert des Wohnrechts des Vaters, da dieses Wohnrecht als Gegenleistung für den Erbvorbezug erbracht wurde. Somit haben die Rekurrenten insgesamt CHF 2'140'399.95 in die Renovation ihrer Liegenschaft in C. investiert.

dd) Gemäss § 105 Abs. 2 StG ist ein Steueraufschub bei Vorliegen der oben geprüften Voraussetzungen nur soweit zu gewähren, als der reinvestierte Veräusserungserlös den Einstandswert des veräusserten Grundstücks übersteigt. Im vorliegenden Fall betrug der Einstandswert der Liegenschaft in Riehen CHF 2'928'593. Die Rekurrenten investierten in ihre neue Liegenschaft CHF 2'140'399.95. Die Investitionen übersteigen den Einstandswert des veräusserten Grundstücks somit nicht, weshalb den Rekurrenten kein Steueraufschub zu gewähren ist.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im vorliegenden Fall die Voraussetzungen von § 105 StG nicht erfüllt sind und dass die Steuerverwaltung den Steueraufschub daher zu Recht nicht gewährt hat. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.