

Grundstückgewinnsteuer

Besitzesdauer

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 19. November 1998

Die Verwaltungspraxis, unterschiedliche Besitzeszeiten für Boden und Baute zur Bestimmung der Besitzdauerzuschläge festzulegen, wenn der Erwerb des Grundstücks und die Erstellung eines Neubaus zeitlich auseinanderfallen, findet im Gesetz keine Stütze. Jedes Grundstück, ob bebaut oder nicht, hat nur eine Besitzesdauer.

I. Sachverhalt

M. B.-E. erwarb zusammen mit ihrem Ehemann im Jahre 1954 an der E.-Strasse 2 in Basel ein Grundstück mit 582 m², das sie mit einem Einfamilienhaus überbauten und in der Folge mit ihren Kindern bewohnten. Im Jahre 1974 kauften sie einen angrenzenden Landteil von 68,5 m² hinzu. In den Jahren 1988/1989 wurde das Einfamilienhaus abgerissen und auf dessen Fundament ein Mehrfamilienhaus erstellt. Das Grundstück wurde in Stockwerkeigentums-Parzellen aufgeteilt und zwei davon im Juni und Juli 1989 verkauft. M. B.-E. bewohnt ihrerseits einen Stockwerkteil des neu erstellten Gebäudes. Die Steuerverwaltung setzte die mit den beiden Verkäufen verbundene Grundstückgewinnsteuer am 26. Juni 1991 auf Fr. 94'418.85 fest. Auf Einsprache hin reduzierte sie den Betrag auf Fr. 76'552.-. Gegen diesen Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 26. April 1993 erhob M. B.-E. ohne Erfolg Rekurs an die Steuerrekurskommission.

Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 9. Juni 1994 (Versand am 2. April 1998) erhob M. B.-E. rechtzeitig Rekurs beim Verwaltungsgericht. Sie beantragt dessen Aufhebung und Rückweisung zur Neuveranlagung, wobei auf eine Aufteilung des Grundstückgewinns in einen Gebäude- und in einen Landteil zu verzichten sei. Das Finanzdepartement schliesst auf Abweisung des Rekurses. Ein Schreiben der Bodenbewertungsstelle vom 27. August 1998 wurde den Parteien zu allfälligen Bemerkungen zugestellt, welche von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht haben. Der Entscheid des Verwaltungsgerichts ist auf dem Zirkulationsweg gefällt worden.

II. Entscheidungsgründe

1. Die Steuerrekurskommission ist eine vom Regierungsrat gewählte Kommission, deren Entscheide gemäss § 10 Abs. 1 VRPG dem Rekurs an das Verwaltungsgericht unterliegen. Daraus ergibt sich dessen sachliche und funktionelle Zu-

ständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist durch den angefochtenen Entscheid unmittelbar berührt. Sie hat ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Abänderung des angefochtenen Entscheids, womit sie gemäss Art. 13 Abs. 1 VRRPG zum Rekurs legitimiert ist.

Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRRPG. Danach hat das Verwaltungsgericht zu prüfen, ob die Verwaltung den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt oder das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewendet hat.

2. Die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer durch die Vorinstanzen beruht auf einem Verkaufserlös von Fr. 645'000.– für die Stockwerkeigentümerparzelle Nr. 1 und einem solchen von Fr. 631'000.– für die Parzelle Nr. 2; die Verkaufskosten wurden auf Fr. 22'299.– resp. Fr. 22'191.– veranschlagt. Den Einstandswert berechnete die Steuerverwaltung auf Fr. 462'150.– resp. auf Fr. 456'316.–. Dies führte zur Annahme von Verkaufsgewinnen von Fr. 160'551.– resp. von Fr. 152'493.–.

Für die Berechnung der steuerbaren Grundstückgewinne stellten die Vorinstanzen im weiteren nicht nur auf die unterschiedlichen Zeitpunkte der beiden in den Jahren 1954 und 1974 erworbenen Landparzellen ab, sondern auch auf die Besitzesdauer, resp. das Alter der darauf in den Jahren 1954 und 1989 errichteten Liegenschaften. Dazu teilte sie den Verkaufserlös auf in einen Land- und in einen Gebäudeanteil, und zwar anhand eines hypothetischen Bodenwertes gestützt auf Angaben der Bodenbewertungsstelle. Die Differenz ergab im wesentlichen den Gebäudeanteil des neuerrichteten Mehrfamilienhauses. Diesen Anteil unterstellte die Steuerverwaltung einem Zuschlag von 50% für eine kurze, bis einjährige Besitzesdauer.

Die Rekurrentin beanstandet nicht die Aufteilung der Parzelle nach den beiden verschiedenen Zeitpunkten des Erwerbes der beiden Grundstücke, sondern allein den Zuschlag wegen kurzer Besitzesdauer in bezug auf das neu erbaute Mehrfamilienhaus durch die Aufteilung von Land und Gebäude. Sie ist der Meinung, dass – jedenfalls im vorliegenden Falle – die Bezugsbereitschaft des Neubaus nicht als Beginn einer neuen Besitzesdauer im Sinne von § 30 Abs. 2 Vo StG angesehen werden dürfe. Massgeblich müsse allein der Erwerb des Bodens sein. Sie habe diesen Boden im Jahre 1954 erworben und seither in den darauf erstellten Gebäuden gewohnt. Dass sie – nach dem Auszug ihrer zahlreichen Kinder – das Bedürfnis gehabt habe, statt des bisherigen für sie nun zu grossen Einfamilienhauses ein Mehrfamilienhaus zu errichten, das sie zu einem Teil selber bewohne, während sie andere Teile an neue Bewohner verkauft habe, sei kein Grund, sie steuerlich gleich wie eine SpekulantIn zu behandeln.

Massgebliche Grundlage für die Besteuerung des Grundstückgewinns bilden die §§ 55 ff. StG (in der Fassung vom 16. März 1989). Danach berechtigt eine lange Besitzesdauer zu einer prozentualen Reduktion des steuerbaren Gewinns (§ 57 Abs. 2), während kurze Besitzesdauern zu prozentualen Zuschlägen führen (§ 55 Abs. 3).

§ 57 Abs. 2 lautet: «Zur Abgeltung der Besitzesdauer kann auf dem nach den §§ 56 und 57 Abs. 1 zu ermittelnden steuerbaren Gewinn ein Abzug vorgenommen werden, der ab dem 6. und für jedes weitere Jahr jährlich 2%, im Maximum höchstens 40% beträgt. Die Berechnung der Besitzesdauer beginnt mit dem Jahr 1972; frühere Jahre bleiben unbeachtlich». Und § 59 Abs. 1 erklärt den Einkommenssteuertarif A grundsätzlich zum Tarif für die Grundstückgewinnsteuer. Bei kurzer Besitzesdauer sieht dessen Abs. 3 folgende Zuschläge vor:

- im ersten Jahr seit dem entgeltlichen Erwerb 50%,
- im zweiten Jahr seit dem entgeltlichen Erwerb 35%,
- im dritten Jahr seit dem entgeltlichen Erwerb 25%,
- im vierten Jahr seit dem entgeltlichen Erwerb 15%,
- im fünften Jahr seit dem entgeltlichen Erwerb 5%.

Ab dem sechsten Jahr seit dem entgeltlichen Erwerb entfällt ein Zuschlag. Bei unentgeltlichem Erwerb sind die Verhältnisse des Rechtsvorgängers massgebend.»

Als Ausführungsbestimmung ordnet § 30 Abs. 2 der Steuerverordnung an: «Massgeblicher Zeitpunkt für den Beginn der Besitzesdauer ist das Eintragungsdatum im Grundbuch. Für Bauten auf eigenem Bauland und für Baurechtsliegenschaften gilt der Tag der Bezugsbereitschaft der Gebäulichkeiten.»

Die Vorinstanzen gingen, wie ausgeführt, vorliegend nicht von einem einheitlichen Beginn der Besitzesdauer aus, sondern stellten für das Land auf die Erwerbsjahre 1954 (582 m²) und 1974 (68,5 m²) ab. Für den Verkauf von Boden kamen damit 35 bzw. 15 Jahre als Besitzesdauer in Frage. In bezug auf die Gebäude berücksichtigte die Steuerverwaltung, dass das Einfamilienhaus aus dem Jahre 1954 stammte und im Rahmen der im Jahre 1989 erfolgten Errichtung des Mehrfamilienhauses bis auf die Fundamente abgerissen wurde. Für die Besitzesdauer der Gebäude ergaben sich damit Zeiträume von 35 bzw. 0 Jahren.

Es stellt sich damit die Frage, ob es zulässig ist, bei der Bemessung der Abzüge und Zuschläge entsprechend der «Besitzesdauer» im Sinne von §§ 57 und 59 StG bei der Erstellung eines Neubaus für den Boden einerseits und für den Neubau andererseits verschiedene «Besitzesdauern» anzunehmen.

§ 57 StG spricht von der «Besitzesdauer», ohne diesen Begriff zu erläutern. Der Wortlaut spricht damit dafür, von einer einzigen Besitzesdauer auszugehen. Bereits hier kann festgehalten werden, dass offen bleiben kann, ob andere Auslegungsmethoden allenfalls zum Schluss führen können, zwischen dem Besitz am Boden und dem Besitz an den Gebäuden zu unterscheiden. Vorweg ist nämlich zu beachten, dass das Legalitätsprinzip besondere Anforderungen aufstellt. So bedürfen öffentliche Abgaben grundsätzlich einer formell-gesetzlichen Regelung, die zumindest den Kreis der Abgabepflichtigen sowie Gegenstand und Bemessungsgrundlagen der Abgaben selber festlegt. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist das Legalitätsprinzip im Abgaberecht ein selbständiges verfassungsmässiges Recht (BGE 123 I 248, zuletzt BGE vom 11. Dezember 1998 i.S. G.T.-S.).

Während der Wortlaut von § 57 StG ohne weiteres von einer einzigen Besitzesdauer ausgeht, setzt § 59 StG die Besitzesdauer überdies stets in bezug zu einem «entgeltlichen Erwerb» (vgl. vorne). Unter einem «entgeltlichen Erwerb» wird offenkundig allein der Vollzug eines auf Eigentumsübertragung gerichteten entgeltlichen Vertrages (Kauf, Baurechtsvertrag, Erbteilungsvertrag u. dgl.) verstanden. Die Errichtung einer Baute auf dem eigenen Grundstück kann folglich keinen «entgeltlichen Erwerb» eines Grundstücks oder eines Gebäudes darstellen.

Damit schafft der Wortlaut der §§ 57 und 59 StG allein keine Grundlage für eine Differenzierung der Besitzesdauer für das Grundstück einerseits und das darauf stehende Gebäude andererseits. Die Steuerverwaltung stützt sich denn auch vielmehr auf § 30 Vo StG. Indessen spricht auch diese Bestimmung (in der Fassung vom 30. Januar 1990, vgl. oben) nur von einer Besitzesdauer. Diese beginnt grundsätzlich mit dem Grundbucheintrag des Erwerbs. Ausnahmen gelten für «Bauten auf eigenem Bauland und für Baurechtsliegenschaften». Hier kommt es auf die Bezugsbereitschaft der Gebäulichkeiten an. Verschiedene Besitzdauern in derartigen Fällen lassen sich folglich auch mit § 30 Vo StG nicht begründen. Auch wenn auf Verordnungsebene eine derartige Möglichkeit vorgesehen wäre, so könnte sie gleichwohl nicht ausreichen, weil die Bemessungskriterien für Abgaben in ihrer wesentlichen Ausgestaltung eine formell-gesetzlicher Regelung bedürfen. Insoweit müsste der Gesetzgeber die Aufteilung der Besitzesdauerberechnung nach dem Landanteil und dem Gebäudeanteil bereits auf Gesetzesebene vorsehen, was er offensichtlich nicht getan hat. Für ein Abgehen vom Wortlaut liegen hier folglich keine Gründe vor, zumal das vorliegende Ergebnis keinen Aspekten der Gerechtigkeit oder der Vernünftigkeit widerspricht (Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung Ergänzungsband, 1990, Nr. 113 II, 20 B; Häfelin/Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3. Aufl. 1998, Rz 343).

Das Abstellen auf den Wortlaut steht im übrigen – im Gegensatz zur unzulässigen Interpretation der Steuerverwaltung – auch im Einklang mit der neueren Entwicklung des kantonalen Steuergesetzes. § 60 Abs. 3 StG (in der Fassung vom 8. Juni 1994) lautet: «Massgeblicher Stichtag für die Bestimmung der Besitzesdauer ist jeweils die Anmeldung beim Grundbuch oder, wo kein Grundbucheintrag erfolgt oder dieser zu Umgehungszwecken verzögert wird, der Tag des jeweiligen Vertragsabschlusses». Aufgrund dieser klaren Gesetzesvorschrift ist es ausgeschlossen, die Erstellung eines Neubaus auf einem Grundstück als Stichtag für den Beginn der Besitzesdauer anzusehen. Soweit § 30 Vo StG in der heutigen Fassung etwas anderes vorsieht, ist diese Bestimmung gesetzeswidrig und daher unbeachtlich.

Auch der Entwurf für eine Totalrevision des Steuergesetzes enthält eine Vorschrift, welche für die Interpretation der Steuerverwaltung keinen Spielraum lässt. Der Regierungsrat schlägt in seinem Ratschlag 8825 vom 13. Mai 1998 mit § 172 Abs. 2 folgenden Wortlaut vor: «Als Besitzesdauer gilt der Zeitraum, während welchem die steuerpflichtige Person Eigentümerin des veräusserten Grundstücks war oder die wirtschaftliche Verfügungsgewalt darüber hatte.» Abgestellt werden soll also prinzipiell auf den zivilrechtlichen Begriff des Eigentums; dies schliesst die An-

nahme von zwei unterschiedlichen Besitzesdauern für den Boden und die darauf stehende Baute aus.

Die Auslegung der gesetzlichen Bestimmungen über die Besitzdauer bei der Grundstücksgewinnsteuer durch die Steuerverwaltung erweist sich auch aus weiteren Gründen als unzulässig. Der Zweck des Besitzesdauerabzugs besteht darin, den Grundeigentümer bei der Gewinnbesteuerung die Wirkungen der Geldentwertung nicht übermässig spüren zu lassen (4. Zwischenbericht der Grossratskommission Steuerfragen ... vom 25. August 1993, Nr. 8426, S. 22; vgl. auch Ratschlag Nr. 8090 vom 15. Dezember 1988, S. 31: Es wird «bei langfristigem Besitz der Inflation durch Besitzdauerabschläge Rechnung getragen»). Diesem Gedanken würde es an sich entsprechen, die Abzüge für sämtliche Investitionen getrennt zu berechnen. Auf diese Weise könnte der wegen der Geldentwertung ungleichen Höhe der Investitionen in angemessener Weise Rechnung getragen werden.

Die Steuerverwaltung will allerdings eine solche Interpretation des Gesetzes nicht befürworten. Sie ist der Meinung, dass neben dem Landerwerb nur die Erstellung einer Neubaute auf Bauland oder nach Abbruch einer bisherigen Baute für die Besitzesdauerabzüge berücksichtigt werden können. Diese Ansicht berücksichtigt zwar das Postulat einer nicht allzu komplizierten Gesetzesauslegung; sie missachtet aber das Gebot der Rechtsgleichheit. Die umfassende Renovation einer Liegenschaft unterscheidet sich nämlich vom Abbruch eines Gebäudes und der Erstellung eines Neubaus nicht grundsätzlich. Die Wahl zwischen diesen Varianten kann z.B. durch die Zonenzugehörigkeit vorgegeben sein oder auf ästhetischen Überlegungen basieren. Kostenmässig ergeben sich nicht notwendigerweise Unterschiede, und u.U. kann eine Renovation sogar mehr Kosten verursachen als ein Neubau.

Dazu kommt weiter, dass die Auslegung der Steuerverwaltung zu Ermessensentscheiden führt, die entweder kaum mehr nachvollziehbar sind oder nicht schlüssig begründet werden können. So wird beim Verkauf einer Liegenschaft von den Parteien kaum je offen angegeben, welcher Prozentsatz des Preises auf den Boden und welcher auf die Baute entfällt. Die Auslegung der Steuerverwaltung führt jedoch zur Notwendigkeit einer solchen Aufteilung. Im vorliegenden Fall ging die Steuerverwaltung vom Bodenpreis aus, den ihr die Bodenbewertungsstelle als eine Durchschnittszahl angab. Es ist jedoch bekannt, dass im Immobilienmarkt immer wieder übersetzte Preise bezahlt werden. Die Auslegung der Steuerverwaltung würde in solchen Fällen den «übersetzten» Teil des Preises der Baute und nicht dem Boden zuschlagen – eine Annahme, die wahrscheinlich der Realität weniger entspricht als die gegenteilige Annahme, dass die bei Grundstückverkäufen realisierten Gewinne in der Regel mit dem Steigen der Bodenpreise (und nicht mit Baukosten-Gewinnen) zu begründen sind. Gerade im vorliegenden Fall erscheinen die Annahmen der Steuerverwaltung als gekünstelt: Auf den Baukosten nimmt sie einen im Erstellungsjahr durch Verkauf erzielten Gewinn von 20% an (Gewinn: Fr. 76'162.-; Baukosten: Fr. 381'000.-); auf dem seit über 30 Jahren im Eigentum der Steuerpflichtigen stehenden Boden dagegen beträgt der Gewinn leicht über 100% (Gewinn: Fr. 84'389.-; Gestehungskosten: Fr. 80'944.-).

Der angefochtene Entscheid steht auch in Widerspruch zum Zweck von § 59 StG (in der Fassung vom 16. März 1989). Nach dieser Bestimmung bemessen sich die Zuschläge bei entsprechend kurzer Besitzesdauer nach Prozenten des Grundsteuerbetrages und der Anzahl verflossener Jahre «seit dem entgeltlichen Erwerb». So sollen mit den Zuschlägen im Sinne von § 59 StG mögliche «Spekulant(en)» erfasst werden (Ratschlag Nr. 8090 vom 15. Dezember 1988, S. 30: «Als spekulationsdämpfende Massnahme werden auf Veräusserungsgewinnen nach kurzer Besitzdauer gestaffelte Zuschläge auf dem Steuerbetrag erhoben»). Die steuerlichen Nachteile sollen diejenigen treffen, die aus der raschen Abfolge von Kauf und Verkauf von Land Gewinne zu erzielen hoffen (Belastung von «Spekulationsgewinnen», vgl. Ratschlag Nr. 8090 vom 15. Dezember 1988, S. 56). Der Landeigentümer, der seit Jahrzehnten eine Liegenschaft besitzt und nach dem Abriss eines alten und der Erstellung eines neuen Gebäudes diese Liegenschaft verkauft, gehört nicht zu denjenigen, die aus dem Missverhältnis von Angebot und Nachfrage kurzfristige Spekulationsgewinne zu erzielen versuchen.

Der angefochtene Entscheid verletzt folglich das Legalitätsprinzip. Zudem berücksichtigt er auch nicht den Sinn und Zweck des Gesetzes, weshalb die wörtliche Auslegung zu befolgen ist: Jedes Grundstück – ob bebaut oder nicht, ob mit renovierten oder mit abgerissenen und durch Neubauten ersetzten Gebäuden – hat nur eine Besitzesdauer. Die Erstellung eines Gebäudes auf eigenem Boden kann nicht als «entgeltlicher Erwerb» behandelt werden, zumal die wörtliche Auslegung weder zu einem ungerechten oder unsinnigen Ergebnis führt. Die Steuerverwaltung hat daher zu Unrecht den Zeitpunkt der Erstellung des Neubaus bei der Besitzesdauer mitberücksichtigt. Die Besitzesdauer hat sich ausschliesslich nach dem Zeitpunkt des Bodenerwerbs (bzw. nach dem Zeitpunkt der Bezugsbereitschaft der ersten auf dem Grundstück erstellten Baute) auszurichten. Der Umstand, dass im vorliegenden Fall zwei Zeitpunkte von zwei Bodenerwerben zu berücksichtigen sind, führt allerdings dazu, dass der errechnete Gewinn proportional zu den Flächen der beiden zu verschiedenen Zeitpunkten erworbenen Landstücke aufzuteilen ist und die errechneten Gewinnanteile verschiedenen prozentualen Abzügen unterliegen.

Zusammenfassend erweist sich damit der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission als gesetzeswidrig und daher nicht haltbar. Er wird aufgehoben und die Streitsache zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

Demgemäss wird erkannt:

In Gutheissung des Rekurses wird der Entscheid der Steuerrekurskommission aufgehoben und die Sache zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.