2013-254

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 11. Dezember 2014

Mitwirkende	Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), Dr. Piera Beretta, lic. iur. David Levin, Dr. Judith Natterer Gartmann, Dr. Philippe Nordmann, Dr. Christophe Sarasin und MLaw Rebecca Mühlebach (Gerichtsschreiberin)
Parteien	**X** […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Grundstückgewinnsteuer 2012/001 (Liegenschaft B, Basel) (Berechnung der Grundstückgewinnsteuer, 104 Abs. 1 StG; wertvermehrende Aufwendungen, § 106 StG; Steueraufschub, § 105 StG)

Sachverhalt

A. Mit Kaufvertrag vom 25. Juni 2012 verkaufte die Rekurrentin die Liegenschaft B in zu einem Preis von CHF 1‘100‘000.00.

Mit Verfügung vom 20. Februar 2013 setzte die Steuerverwaltung den Grundstückgewinn auf CHF 804‘085.00 fest. Unter Berücksichtigung des Besitzdauerabzugs und eines Steueraufschubs für die Hälfte der Liegenschaft wurde ein steuerbarer Gewinn von CHF 160‘800.00 bzw. ein Steuerbetrag von CHF 48‘240.00 veranlagt.

B. Mit Schreiben vom 3. März 2013 erhob die Rekurrentin gegen diese Verfügung Einsprache. Sie beantragte, dass mindestens die Hälfte der Umbau- bzw. Renovationskosten, also CHF 211‘500.00, als wertvermehrend zu berücksichtigen seien und der Steueraufschub zwei Drittel zu betragen habe.

Mit Einspracheentscheid vom 5. Dezember 2013 wurde die Einsprache insofern teilweise gutgeheissen, als wertvermehrende Investitionen im Umfang von CHF 4‘510.70 akzeptiert wurden, womit sich der steuerbare Gewinn auf CHF 159‘900.00 und der Steuerbetrag auf CHF 47‘970.00 reduzierte.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 27. Dezember 2013. Die Rekurrentin macht im Wesentlichen geltend, die Steuerverwaltung sei ihrer Sorgfaltspflicht nicht nachgekommen, als sie in den Jahren 1997 und 1998 die gesamten anfallenden Liegenschaftskosten in Höhe von CHF 423‘000.00 als Unterhaltskosten akzeptierte. Daher sei nun der Grundstückgewinn falsch berechnet. Zudem ist sie der Ansicht, dass der Steueraufschub für zwei Drittel der Liegenschaft gelten müsse und nicht bloss, wie von der Steuerverwaltung veranlagt, die Hälfte.

In ihrer Vernehmlassung vom 4. Februar 2014 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 8. Februar 2014 bekräftigt die Rekurrentin ihr Unverständnis über das Vorgehen der Steuerverwaltung und hält fest, dass es sich beim Umbau der Liegenschaft in den Jahren 1997 und 1998 um eine umfassende Renovation gehandelt habe.

Mit Schreiben vom 13. Februar 2014 verzichtete die Steuerverwaltung auf eine Duplik.

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

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 5. Dezember 2013 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 27. Dezember 2013 (Datum des Poststempels: 30. Dezember 2013) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 5. Dezember 2013 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2012/001 (Liegenschaft B, Basel) aufzuheben, bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer die wertvermehrenden Kosten aus der 1997 und 1998 vorgenommenen Renovation zu berücksichtigen und ihr einen Steueraufschub für zwei Drittel und nicht bloss die Hälfte der Liegenschaft zu gewähren.

   b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung die wertvermehrenden Liegenschaftskosten aus den Jahren 1997 und 1998 zu Recht nicht bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuliess und ob die Steuerverwaltung zu Recht nur für die Hälfte der Liegenschaft einen Steueraufschub gewährte.

3. a) Gemäss § 106 StG gilt als Grundstückgewinn die Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und dem Einstandswert (Abs. 1). Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des Erwerbers abzüglich der mit der Veräusserung verbundenen Kosten (Abs. 2). Als Einstandswert gilt unter Vorbehalt von

§ 105 Abs. 2 StG der Erwerbswert unter Berücksichtigung der mit dem Erwerb verbundenen Kosten und der wertvermehrenden Aufwendungen, soweit diese nicht bereits bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer angerechnet werden konnten (§ 106 Abs. 3 StG).

Für Grundstücke, welche vor dem 1. Januar 1977 erworben worden sind, gilt als Einstandswert entweder der Realwert erhöht um die seither vorgenommenen wertvermehrenden Aufwendungen oder der nachgewiesene höhere Einstandswert nach § 106 Abs. 3 StG. Dabei setzt sich der Realwert aus dem Gebäudeversicherungswert unter Berücksichtigung der Altersentwertung zu diesem Zeitpunkt und dem relativen Landwert nach Bodenwertkatalog per 1. Januar 1977 zusammen (§ 106 Abs. 4 StG).

4. a) In den Jahren 1997 und 1998 nahm die Rekurrentin Renovationsarbeiten an ihrer Liegenschaft vor. Die entstandenen Kosten deklarierte sie als Liegenschaftsunterhaltskosten, was von der Steuerverwaltung in ihrer Veranlagung entsprechend übernommen wurde. Aufgrund der Höhe des Einkommens der Rekurrentin lief ein Teil dieses Abzuges ins Leere. Die Rekurrentin macht nun geltend, die Steuerverwaltung hätte sie darauf hinweisen müssen, dass die vollständige Übernahme der Renovationskosten als Liegenschaftsunterhalt Auswirkungen auf den späteren Verkauf habe beziehungsweise die Steuerverwaltung hätte aufgrund der Sorgfaltspflicht den offensichtlichen Fehler in der Deklaration der Rekurrentin korrigieren müssen.

b) Es stellt sich somit die Frage nach der Abzugsfähigkeit der wertvermehrenden Aufwendungen, welche die Rekurrentin in den Steuerperioden 1997 und 1998 als werterhaltende Liegenschaftsunterhaltskosten deklarierte und von der Steuerverwaltung entsprechend veranlagt wurden. § 106 Abs. 3 StG und § 91 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) sehen vor, dass Aufwendungen, welche bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer in ihrem tatsächlichen Umfang bereits abgezogen worden sind, bei der Grundstückgewinnsteuer nicht anrechenbar sind. Aufgrund dieser klaren gesetzlichen Grundlage können die in den Veranlagungen als werterhaltend deklarierten und zum Abzug zugelassenen Umbaukosten nicht umqualifiziert werden. Der Vorwurf der Rekurrentin, die Steuerverwaltung hätte bei gehöriger Sorgfalt erkennen müssen, dass es sich bei den deklarierten Kosten teilweise um wertvermehrende Investitionen handelte und diese daher nicht vollumfänglich zum Abzug zulassen dürfen, zielt ins Leere. Wäre die Deklaration so offensichtlich falsch gewesen, wie die Rekurrentin nun geltend macht, hätte sie den Fehler selbst erkennen und ein entsprechendes Rechts-

mittel gegen die damaligen Veranlagungen ergreifen müssen. Dies gilt umso mehr, als sie die Steuererklärung gemäss ihrer eigenen Aussagen durch die E AG vornehmen liess, deren Wissen sie sich anzurechnen hat.

5. a) Eine Umqualifizierung der Renovationskosten wäre einzig möglich, wenn die inzwischen in Rechtskraft erwachsenen Veranlagungen zur Einkommenssteuer pro 1997 und pro 1998 zu revidieren wären.

b) Nach § 173 Abs. 1 StG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn neue erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b) oder ein Verbrechen und Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c).

c) Im vorliegenden Fall liegen keine neuen Tatsachen oder Beweismittel vor und es wird auch nicht geltend gemacht, dass ein Verbrechen oder ein Vergehen die Veranlagung beeinflusst hat. Als möglicher Revisionsgrund kommt somit einzig in Frage, dass die Steuerverwaltung erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen hat. Hierzu ist festzuhalten, dass es sich beim Veranlagungsverfahren um ein Massenverfahren handelt. Die Steuerverwaltung ist daher nicht verpflichtet, sämtliche Angaben und Belege zu überprüfen, sondern sie darf sich grundsätzlich auf die eingereichten Belege und Angaben der steuerpflichtigen Person verlassen. Es kann der Steuerverwaltung daher kein Vorwurf daraus gemacht werden, die Umbaukosten entsprechend der Deklaration zum Abzug zugelassen zu haben. Auch aus dem Merkblatt zum Abzug von Liegenschaftskosten lässt sich nichts für die Rekurrentin ableiten. Somit liegt auch dieser Revisionsgrund nicht vor und es kann nicht auf die bereits rechtskräftigen Veranlagungen zurückgekommen werden.

6. a) Gemäss § 104 Abs. 1 StG wird die Grundstückgewinnsteuer auf den Gewinnen erhoben, welche sich aus 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 Bundgesetzes 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. Sind in einem Grundstück mehrere Wohnungseinheiten vorhanden, darf die Ersatzbeschaffung nur gerade jene Teile umfassen, welche selbst genutzt werden. Nicht eingeschlossen sind Mietverhältnisse (Zwahlen in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Auflage, Basel 2002, Art. 12 N 75).

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 Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 216 N 272 ff.).

7. a) Vorliegend macht die Rekurrentin geltend, für die Einkommenssteuer sei ihr bei derselben Wohnsituation jeweils ein Eigenmietwert von zwei Drittel der Liegenschaft angerechnet worden. Das müsse auch für den Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer gelten.

b) Die Rekurrentin kann in diesem Punkt aus den Veranlagungen zur Einkommenssteuer nichts herleiten, denn es handelt sich hierbei um eine andere gesetzliche Grundlage als für die Grundstückgewinnsteuer. Ob die Berechnungsgrundlagen für den Eigenmietwert falsch waren, kann vorliegend offen gelassen werden, da die entsprechenden Veranlagungen bereits in Rechtskraft erwachsen bzw. vorliegend nicht Streitgegenstand sind. Es ist einzig auf die gesetzliche Regelung bezüglich des Steueraufschubs abzustellen. Der Wortlaut von § 105 Abs. 1 lit. b StG ist klar. Der Steueraufschub wird nur für ausschliesslich selbst genutzte Wohnungsteile gewährt. Im vorliegenden Fall ist dem Mietvertrag unter Besondere Vereinbarungen Ziffer 1 zu entnehmen, dass der Mieter „auf Zusehen hin das Recht hat, die Wohnung im Erdgeschoss kostenlos mitzubenützen. Sollte der Vermieter diese Wohnung fremd vermieten, erlischt das Benutzungsrecht mit sofortiger Wirkung, d.h. auf

Mietbeginn. Es erfolgt keine separate Kündigung.“ Wie einem an die Steuerverwaltung gerichteten Schreiben der Rekurrentin vom 29. April 2009 zu entnehmen ist, wurde die Erdgeschosswohnung auch in der Praxis entsprechend zusammen mit der Mieterin als Zugang zum Garten genutzt. Vor diesem Hintergrund kann nicht davon gesprochen werden, dass die Rekurrentin die Erdgeschosswohnung ausschliesslich selbst genutzt hat, weshalb die Steuerverwaltung den Steueraufschub zu Recht nicht für zwei Drittel der Liegenschaft zugelassen hat.

8. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung die Grundstückgewinnsteuer korrekt berechnet hat. Auch die Gewährung des Steueraufschubes im Umfang der Hälfte der Liegenschaft ist nicht zu beanstanden. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

9. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Da die Rekurrentin keine Begründung verlangt hat und eine solche nur von der Steuerverwaltung gewünscht wurde, ist die Spruchgebühr praxisgemäss von CHF 1‘750.00 auf die Hälfte, d.h. CHF 875.00, zu reduzieren.

Beschluss

://:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrentin trägt eine reduzierte Spruchgebühr von CHF 875.00.
3. Der Entscheid wird der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.