

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 19. März 2015

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), Dr. Piera Beretta, Dr. Stefan Grieder, Dr. Peter Rickli, Dr. Ursula Schneider-
	Fuchs und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	x
	[]
	v.d. A, Advokat,
	[]
	gegen
	Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt
	Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Grundstückgewinnsteuer 2012/001 (Liegenschaft B, Basel)
	(Ersatzbeschaffung, Steueraufschub, § 105 Abs. 1 lit. b StG,

(Ersatzbeschaffung, Steueraufschub, § 105 Abs. 1 lit. b StG, § 87 Abs. 2 StV)

Sachverhalt

A. Die Rekurrenten, die Ehegatten X, verkauften am 27. Oktober 2011 ihre Eigentumswohnung in der Liegenschaft B. Da die Rekurrenten ein Ersatzobjekt suchen mussten, wurde als Antrittstermin ein noch zu bestimmendes Datum im Zeitraum vom 1. Januar bis 29. Juni 2012 vereinbart. Die Rekurrenten sind fündig geworden und erwarben am 9. Januar 2012 die Liegenschaft C in Basel. Die Liegenschaft an der C ist ein Mehrfamilienhaus bestehend aus einem Vorder- und Hinterhaus. Dieses musste jedoch zuerst noch saniert werden. Sowohl für den Verkauf der bisherigen Eigentumswohnung als auch für den Kauf der neuen Liegenschaft wurde das Antrittsdatum auf den 31. Januar 2012 festgelegt. Die Rekurrenten kamen mit dem neuen Eigentümer der Eigentumswohnung B überein, dass sie noch bis zum 29. Juni 2012 als Mieter in der Liegenschaft verbleiben würden. Die Rekurrenten zogen schliesslich am 1. Juli 2012 in die Liegenschaft C ein.

Die Rekurrenten beauftragten für die Erstellung der Steuererklärung zur Grundstückgewinnsteuer der Eigentumswohnung B einen Steuerberater. Ihren Angaben zur Folge liess dieser jedoch aus gesundheitlichen Gründen sämtliche Fristen verstreichen. Nach zwei Mahnungen der Steuerverwaltung vom 28. August und 29. Oktober 2012 schätzte die Steuerverwaltung mit Verfügung vom 12. Dezember 2012 den steuerbaren Gewinn auf CHF 290'700.00 amtlich ein. Daraus resultierte ein Steuerbetrag von CHF 87'210.00. Die Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

B. Am 10. September 2013 stellten die Rekurrenten, neuerdings vertreten durch Dr. A, ein Gesuch um Revision der Veranlagungsverfügung und beantragten eine Neuveranlagung der Grundstückgewinnsteuer auf Basis der nachgereichten Unterlagen. Bei einer erneuten Beurteilung sollte eine Ersatzbeschaffung in der Höhe von CHF 320'000.00 berücksichtigt werden. Zudem wurde darum gebeten, dass die Vorfälligkeitsentschädigung in der Höhe von CHF 29'890.00, welche die Rekurrenten für die vorzeitige Ablösung der Hypothek bei der Bank zu entrichten hatten, ebenfalls zu berücksichtigen sei.

Mit Entscheid 21. November 2013 wies die Steuerverwaltung das Revisionsgesuch ab. Sie begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass kein Revisionsgrund vorliege und ein Zurückkommen auf die rechtskräftige Veranlagung auch nicht durch die besondere Konstellation oder die persönlichen Verhältnisse der Rekurrenten gerechtfertigt werden könne.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 20. Dezember 2013. Die Rekurrenten beantragen, dass der Entscheid der Steuerverwaltung vom 21. November 2013 insoweit aufzuheben und mit der Massgabe an die Vorinstanz zurückzuweisen sei, dass diese die Besteuerung des Grundstückgewinns aus dem Verkauf des Grundstücks an der B im Umfang der Ersatzbeschaffung (Teile der Liegenschaft C) aufschiebt. Alles unter o/e-Kostenfolge.

Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 28. April 2014, auf den Rekurs nicht einzutreten, eventualiter sei der Rekurs abzuweisen. Sie begründet diesen Antrag mit einer verspäteten Einreichung der Rekursbegründung. So soll diese erst am 18. Januar 2014 bei der Post aufgegeben worden sein, während die von der Steuerrekurskommission angesetzte peremtorische Frist auf den 17. Januar 2014 terminiert war. Die Rekurrenten reichen im Rahmen der Replik eine Postaufgabequittung ein, wonach die Aufgabe der Rekursbegründung bereits am 17. Januar 2014 erfolgt war. In materieller Hinsicht halten die Rekurrenten an ihrem gestellten Antrag fest. Die Steuerverwaltung hält in ihrer Duplik vom 11. August 2014 an den in der Vernehmlassung gestellten Anträgen fest.

Auf die einzelnen Vorbringen wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde verzichtet.

Erwägungen

- 1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Entscheid 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 Rekurrenten sind als Steuerpflichtige durch den Entscheid der Steuerverwaltung vom 21. November 2013 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Der Rekurs wurde am 20. Dezember 2013 (Datum der Postaufgabe) und damit innerhalb der Rechtsmittelfrist erhoben. Den Rekurrenten wurde eine peremptorische Frist zur Begründung bis am 17. Januar 2014 angesetzt. Die Steuerverwaltung macht aufgrund eines Hinweises aus den Akten geltend, dass die Begründung erst am 18. Januar 2014 der Poststelle zur Versendung übergeben wurde und auf den Rekurs nicht einzutreten, eventualiter der Rekurs mangels hinreichender Begründung abzuweisen sei. Wie die Rekurrenten jedoch in der Replik mittels der eingereichten Postaufgabequittung (Auszug aus dem Empfangsscheinbuch des Vertreters) nachweisen konnten, wurde die Rekursbegründung am 17. Januar 2014 und damit innerhalb der angesetzten Frist bei der Poststelle zur Versendung aufgegeben. Der Rekurs ist somit fristgerecht angemeldet sowie begründet worden und auf den Rekurs kann eingetreten werden.
- 2. a) Die Rekurrenten beantragen, den Entscheid der Steuerverwaltung vom 21. November 2013 insoweit aufzuheben und mit der Massgabe an die Vorinstanz zurückzuweisen, dass diese die Besteuerung des Grundstückgewinns aus dem Verkauf des Grundstücks an der B im Umfang der Ersatzbeschaffung (Teile der Liegenschaft C) aufzuschieben habe. Alles unter o/e-Kostenfolge.
 - b) Umstritten ist somit einzig noch, ob die von der Rekurrenten beantragte Berücksichtigung der Ersatzbeschaffung für die Eigentumswohnung B in Basel und der damit verbundene Steueraufschub von der Steuerverwaltung zu Recht verweigert wurde.
- a) 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 Grundstückgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös den Einstandswert übersteigt. Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des Erwerbers abzüglich der mit der Veräusserung verbundenen Kosten (§ 106

Abs. 2 StG). 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).

- b) Die Besteuerung wird nach § 105 Abs. 1 lit. b StG aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft innerhalb der Schweiz verwendet wird. Der Steueraufschub gilt gemäss § 105 Abs. 2 StG nur soweit, als der in das Ersatzgrundstück reinvestierte Veräusserungserlös den Einstandswert des veräusserten Grundstücks übersteigt. Als angemessene Frist für den Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft gilt ein Zeitraum von zwei Jahren seit der Veräusserung des dauernd selbst genutzten Grundstücks. Die Frist kann erstreckt werden, wenn die Verzögerung durch Umstände bedingt ist, die nicht in den Einflussbereich der steuerpflichtigen Person liegen (§ 87 Abs. 2 Satz 1 und 2 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000, StV).
- 4. a) Vorliegend wurden die Rekurrenten mangels Einreichung der Steuererklärung zur Grundstückgewinnsteuer amtlich eingeschätzt. Die Steuerverwaltung führt in diesem Zusammenhang an, dass aufgrund der amtlichen Einschätzung eine nachträgliche Geltendmachung eines Steueraufschubs infolge Ersatzbeschaffung gar nicht mehr möglich sei. Bei einer amtlichen Einschätzung sei aufgrund ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur mittels eines umfassenden Ungültigkeitsnachweises innerhalb von 30 Tagen eine Abänderung noch möglich. Die Praxis des Bundesgerichts (bspw. wie von der Steuerverwaltung zitiert: Urteil des Bundesgerichts vom 29. April 2009, 2C_579/2008, Erw. 2.1.) wird von der Steuerrekurskommission in konstanter Praxis zur Anwendung gebracht. In Bezug auf die Geltendmachung eines Steueraufschubs infolge Ersatzbeschaffung kann die strenge Praxis bei amtlichen Einschätzungen jedoch nicht zur Anwendung kommen. Ein Steueraufschub muss im Unterschied zu den anderen steuerbestimmenden Faktoren nicht im Zeitpunkt der Deklaration geltend gemacht werden, sondern dies kann gem. § 87 Abs. 2 StV auch noch innerhalb von zwei Jahren, gerechnet ab dem Datum des Verkaufs des selbstgenutzten Grundstücks, erfolgen. Mit einer amtlichen Einschätzung müssen die versäumten Pflichten der steuerpflichtigen Person nachgeholt werden. Da es jedoch keine Pflicht der steuerpflichtigen Person darstellt, den Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung bereits im Zeitpunkt der Deklaration geltend zu machen, wäre es unbillig, in Anwendung der beschriebenen Bundesge-

richtspraxis den Steueraufschub zu verwehren. Insofern ist der Einwand der Steuerverwaltung nicht zu hören.

b) aa) Die Rekurrenten haben mit dem Kauf der Liegenschaft an der C ein Ersatzobjekt für den Verkauf der B erworben. Die Liegenschaft an der B wurde mit Vertrag vom 20. Oktober 2011 veräussert. Das Ersatzobjekt an der B-Strasse erwarben die Rekurrenten mit Vertrag vom 9. Januar 2012. Als Antrittstermin wurde bei beiden Geschäften der 31. Januar 2012 vereinbart und die Grundbucheinträge erfolgten an diesem Datum. Damit steht fest, dass der Erwerb des Ersatzobjekts innerhalb der anberaumten Frist von zwei Jahren gem. § 87 Abs. 2 StV stattfand. Eine dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung liegt unbestritten vor. Hinsichtlich des zu gewährenden Steueraufschubes stellt sich somit nur noch die Frage, ob und wieviel der reinvestierte Verkaufserlös den Einstandswert des veräusserten Grundstücks übersteigt. Diese Frage setzt genaue Angaben über die Investitionen in den selbst bewohnten Teil der Liegenschaft voraus, die aber heute nicht vorliegen, so dass diese Frage hier offen bleiben muss.

bb) Am 10. September 2013 haben die Rekurrenten die Ersatzbeschaffung und damit den Steueraufschub geltend gemacht (vgl. Ziffer C, Randnote 32, Seite 9 der Eingabe vom 10. September 2013). Die Eingabe wurde von den Rekurrenten als Gesuch um Revision bezeichnet. Die Steuerverwaltung lehnte das Gesuch mit der Begründung ab, dass kein Revisionsgrund vorliegen würde. Ob die von den Rekurrenten gewählte Methode der Geltendmachung der Ersatzbeschaffung richtig war, kann an dieser Stelle offen bleiben. Sowohl das Gesetz in § 105 Abs. 1 lit. b als auch die Verordnung in § 87 Abs. 2 sehen eine zwei Jahre dauernde Frist für den Erwerb eines Ersatzobjektes vor, sprechen sich jedoch nicht über die Art und Weise der Geltendmachung der Ersatzbeschaffung aus. Insbesondere verlangt das Gesetz nicht, dass die Ersatzbeschaffung auf jeden Fall im ordentlichen Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden muss, andernfalls dieser Anspruch verwirkt ist. Mit anderen Worten: Die Rechtskraft der Veranlagungsverfügung hindert die spätere Geltendmachung der Ersatzbeschaffung nicht, immer unter der Voraussetzung, dass diese innert der zweijährigen Frist gemäss § 87 Abs. 2 der Steuerverordnung erfolgt. Die von den Rekurrenten gewählte Bezeichnung der Geltendmachung der Ersatzbeschaffung als "Revisionsgesuch" kann ihnen deshalb nicht angelastet werden. Wie ausgeführt steht eine amtliche Einschätzung einer späteren Geltendmachung einer Ersatzbeschaffung (vgl. oben Ziff. 4.a)) nicht entgegen. Insgesamt ist festzuhalten, dass die Voraussetzungen für eine Ersatzbeschaffung erfüllt sind und der Rekurs somit gutzuheissen ist. Die Angelegenheit ist zur Ermittlung der Höhe des reinvestierten Verkaufserlöses an die Steuerverwaltung zurückzuweisen, da der Steuerrekurskommission insoweit die Grundlagen fehlen.

- a) Nach dem Ausgang des Verfahrens wäre der Steuerverwaltung Basel-Stadt als unterliegender Partei gemäss § 170 Abs. 1 StG eine Spruchgebühr aufzuerlegen. In Anwendung von § 135 Abs. 1 StV in Verbindung mit dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 wird hiervon aber abgesehen.
 - b) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens und unter Berücksichtigung einer gewissen Mitverantwortung der Rekurrenten bei der Geltendmachung der Ersatzbeschaffung wird eine reduzierte Parteientschädigung von CHF 1'000.00 zugesprochen.

Beschluss

- ://: 1. In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 21. November 2013 aufgehoben und das Verfahren zur Berechnung der Höhe des Steueraufschubes bei der Grundstückgewinnsteuer an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
 - 2. Auf die Erhebung von Kosten wird verzichtet.
 - 3. Den Rekurrenten wird eine Parteientschädigung in der Höhe von CHF 1'000.00 zugesprochen.
 - 4. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.