

Dokument	<b>BJM 2023 S. 20</b>
Autor	<b>Markus W. Stadlin</b>
Titel	<b>Handänderungssteuer: Voraussetzungen der steuerlichen Privilegierung der ausschliesslichen Selbstbewohnung bei Gesamthandsverhältnissen</b>
Urteilsbesprechung	<b>STRK.2020.166</b>
Seiten	<b>20-24</b>
Publikation	<b>Basler Juristische Mitteilungen</b>
Herausgeber	<b>Basler Juristenverein</b>
ISSN	<b>0522-456X</b>
Verlag	<b>Basler Juristische Mitteilungen</b>

## Handänderungssteuer: Voraussetzungen der steuerlichen Privilegierung der ausschliesslichen Selbstbewohnung bei Gesamthandsverhältnissen

von Markus W. Stadlin \*

**Stichwörter:** Handänderungssteuer, Privilegierung, Selbstbewohnung, Gesamthandseigentum, Steuerrecht

**Zusammenfassung** In einem kürzlichen Entscheid vom 28.10.2021 (STRK.2020.166) hatte die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Gelegenheit, die Voraussetzungen aufzuzeigen, bei denen eine Privilegierung bei Gesamthandsverhältnissen (oder allgemeiner: bei Sachverhalten nicht augenscheinlich ausschliesslicher Raumnutzungsrechte) möglich ist.

### I. Gesetzliche Grundlage

Die baselstädtische Handänderungssteuer wird gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HäStG zum privilegierten Satz von 1.5% erhoben bei «Erwerb eines **ausschliesslich und während mindestens 6 Jahren dauernd selbstbewohnten Grundstücks**». Als «Grundstücke» versteht das HäStG gemäss § 2 Abs. 1 neben den Liegenschaften (lit. a), den in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Baurechten (lit. b) und den Miteigentumsanteilen an Grundstücken (lit. c) insbesondere auch **Gesamthandsanteile an Grundstücken** (lit. d)<sup>1</sup>.

Als Erwerb eines Grundstücks gilt gemäss § 3 Abs. 1 und 2 HäStG jeder Abschluss eines Vertrages, der den Erwerbern die Übertragung von Eigentum an Grundstücken zusichert.

**BJM 2023 S. 20, 21**

\* Markus W. Stadlin, Dr. iur., Rechtsanwalt und Notar, ThomannFischer, Basel.

<sup>1</sup> Gesetz über die Handänderungssteuer (Handänderungssteuergesetz) vom 26. Juni 1996 (Stand 1. Juli 2014); SG BS 650.100.



## II. Motive der Privilegierung aus der Optik des Gesetzgebers

Der Erwerb von selbstbewohntem Grundeigentum als steuerprivilegierter Tatbestand geht auf die Gesetzesrevision 1995<sup>2</sup> zurück und fand im HäStG vom 26.6.1996 ihren Niederschlag.

Sinn und Zweck der Privilegierung (gemäss subjektiv-historischer Auslegung) verlangen m.E., sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, eine Gleichbehandlung des Sachverhalts des Erwerbs von selbstbewohntem Eigentum zu gesamter Hand mit den anderen, unbestrittenen Erwerbsarten (Alleineigentum, Stockwerkeigentum und Miteigentum mit grundbuchlich angemerkter Nutzungs- und Verwaltungsordnung).

## III. Steuerrecht versus Sachenrecht

Hintergrund und Zielsetzung der steuerlichen Privilegierung bildet die **langfristige Eigennutzung von Immobilieneigentum**, und zwar als Hauptwohnsitz; dies kontrastiert zum (kurzfristig) angelegten Immobilienhandel und zur Miete.

Die steuerlich privilegierte Bewohnung von Immobilieneigentum hat nicht nur langfristig, sondern auch **ausschliesslich** zu erfolgen. Begrifflich ist evident, dass die **Bewohnung** eine (gesamte) Liegenschaft oder einzelne Teile derselben, d.h. bestimmte Räume, betrifft. Gleiches gilt für Liegenschaften, die im selbständigen und dauernden Baurecht stehen und Paralleles gilt für in Stockwerkeigentum aufgeteilte Liegenschaften oder Baurechte.

Hinsichtlich Feststellung der ausschliesslichen Selbstbewohnung erscheinen dagegen die Sachverhalte des **gewöhnlichen Miteigentums** und erst recht des **Gesamthandseigentums** weniger klar, weil bei diesen quotalen<sup>3</sup> bzw. sogar lediglich intern anteiliges Eigentum<sup>4</sup> vorliegt, ohne dass gegen aussen ersichtlich bzw. klar ist, **welche Räume oder Einheiten von Räumen** von der ausschliesslichen Selbstbewohnung betroffen sind.

BJM 2023 S. 20, 22

## IV. Der zugrundeliegende Sachverhalt

Der im erwähnten Entscheid zu beurteilende Sachverhalt betraf eine in Gesamthandseigentum aufgeteilte Liegenschaft. Der die Handänderungssteuer auslösende Sachverhalt bildete eine öffentlich beurkundete Gesamthandsänderung (mit Wohnrechtsbestellung), an welcher sämtliche Eigentümer Parteistellung innehatten. In dieser Urkunde wurden dem die Privilegierung geltend machenden Eigentümer, der eine interne Eigentumsquote repräsentierte, **bestimmte genau abgegrenzte Räume zur ausschliesslichen Bewohnung zugewiesen**.

## V. Bisherige Verwaltungspraxis

Die Steuerverwaltung ging davon aus, dass § 2 Abs. 1 lit. d HäStG (betreffend das Gesamteigentum) in keiner Art und Weise präjudiziere, wie das Erfordernis der Ausschliesslichkeit zu verstehen sei. Sie stellte sich auf den Standpunkt, eine Privilegierung i.S.v. § 4 Abs. 2 lit. a HäStG sei bei einem **in Mit- oder Gesamthandseigentum aufgeteilten Mehrfamilienhaus**, bei dem das Führen mehrerer Haushalte charakteristisch sei, bereits im Grundsatz nicht möglich. Bei derartigen Sachverhalten beziehe sich das Eigentum nicht auf die einzelnen Wohnungen, sondern stets auf die gesamte Liegenschaft. Es sei in solchen Fällen nicht die Liegenschaft selbst, sondern das Eigentum an der Liegenschaft, aufgeteilt. Deshalb stehe den Mit- oder Gesamthandseigentümern kein ausschliessliches Nutzungsrecht an den einzelnen Wohnungen zu.

<sup>2</sup> Regierungsrätlicher Ratschlag Nr. 8611 vom 5.9.1995; vgl. auch den Bericht der Steuerkommission Nr. 8678 vom 22.5.1996.

<sup>3</sup> [Art. 646 Abs. 1 ZGB](#): Haben mehrere Personen eine Sache nach Bruchteilen und ohne äusserliche Abteilung in ihrem Eigentum, so sind sie Miteigentümer.

<sup>4</sup> [Art. 652 ZGB](#): Haben mehrere Personen, die durch Gesetzesvorschrift oder Vertrag zu einer Gemeinschaft verbunden sind, eine Sache kraft ihrer Gemeinschaft zu Eigentum, so sind sie Gesamteigentümer, und es geht das Recht eines jeden auf die ganze Sache.



Eine Ausnahme hiervon bestehe (ausschliesslich) bei Stockwerkeigentum<sup>5</sup> sowie bei qualifizierten Miteigentumsverhältnissen, bei denen mittels einer im Grundbuch angemerkten Nutzungs- und Verwaltungsordnung<sup>6</sup> die Rechte und Pflichten der Miteigentümer institutionalisiert und entsprechend Sondernutzungsrechte an den Wohnungen vereinbart werden. Auf diese Weise könne ausnahmsweise eine Annäherung an das Sonderrecht beim Stockwerkeigentum erreicht werden, welche das Kriterium der Ausschliesslichkeit erfülle.

BJM 2023 S. 20, 23

## VI. Erwägungen der Steuerrekurskommission<sup>7</sup>

Die Steuerrekurskommission hat die bisherige Verwaltungspraxis als zu eng beurteilt und im vorliegenden Fall die Privilegierung gemäss gegebenem Sachverhalt bejaht.

Sie erwog, eine Analyse der in § 4 Abs. 2 lit. a HäStG normierten Steuerprivilegierung spreche nicht dafür, dass der Gesetzgeber die Privilegierung der ausschliesslichen Selbstbewohnung auf bestimmte Eigentumsformen beschränken bzw. das Gesamteigentum gänzlich ausschliessen wollte, insbesondere auch aufgrund der ausdrücklichen Erwähnung des Gesamthandseigentums in § 2 Abs. 1 lit. d HäStG.

Sodann stellte die Steuerrekurskommission fest, dass das HäStG keine abschliessende Aufzählung von bestimmten Eigentumsformen (wie z.B. das Miteigentum gemäss [Art. 646 ff. ZGB](#) mit (gemäss [Art. 54 Abs. 1 GBV](#)) im Grundbuch angemerkter Nutzungs- und Verwaltungsordnung oder das Stockwerkeigentum gemäss [Art. 712a ff. ZGB](#)) enthalte, die exklusiv einer privilegierten Besteuerung zugänglich sein sollen. Der offene Wortlaut der gesetzlichen Grundlage stehe nicht im Einklang und rechtfertige die einschränkende Praxis der Steuerverwaltung nicht.

Der Gesetzgeber bezwecke mit der hier zu beurteilenden Privilegierung die Entlastung derjenigen steuerpflichtigen Personen, die das erworbene Grundstück über die verlangte Mindestdauer ausschliesslich und selbst bewohnen würden. Auf welche Weise dies geschehe und sicherzustellen und nachzuweisen sei, habe der Gesetzgeber nicht vorgeschrieben.

In Anbetracht des gegebenen Sachverhalts merkte die Steuerrekurskommission an, dass die **ausschliessliche Selbstnutzung von konkret umschriebenen Räumen**, die eine bestimmte Wertquote des Gesamthandseigentums repräsentieren, in casu nachgewiesen sei. Sie stellte fest, dass mit dem öffentlich beurkundeten Vertrag unter sämtlichen Gesamthandseigentümern eine rechtlich verbindliche Nutzungs- und Verwaltungsregelung getroffen worden sei, deren Kern die ausschliessliche Zuweisung der fraglichen Wohnräume an den betroffenen Steuerpflichtigen bilde.

Die Steuerrekurskommission stellte in Anbetracht der Argumente bzw. der bisherigen Praxis der Steuerverwaltung abschliessend fest, dass keine Gründe erkennbar seien, weshalb eine vertraglich festgelegte Nutzungsvereinbarung bzw.

BJM 2023 S. 20, 24

ein vertraglich eingeräumtes, ausschliessliches Nutzungsrecht in Sachen steuerrechtlicher Privilegierung anders zu behandeln seien als ein Sonderrecht bei Stockwerkeigentum oder ein grundbuchlich angemerktes Nutzungsrecht beim Miteigentum. Ein qualitativer Unterscheid bestehe nicht.

## VII. Zusammenfassung

Die Steuerrekurskommission hat die Chance genutzt, «Inhalt vor Form» zu setzen.

Im Resultat hat die Steuerrekurskommission unspektakulär festgestellt, dass **jede Rechtsstruktur**, die dafür garantiert, dass – im Rahmen welcher Eigentumsart auch immer – «bestimmte Räume ausschliesslich und dauernd selbst bewohnt werden», Zugang zur Privilegierung ermögliche.

Diese Sachverhalte umfassen das Alleineigentum an Liegenschafts- und Baurechtspartellen wie auch das Mit- und Gesamthandseigentum. Während beim Stockwerkeigentum an Liegenschaften und an Baurechtspartellen die betroffenen Räume «sonderrechtsmässig» definiert und zugewiesen sind, erfolgt

<sup>5</sup> [Art. 712a Abs. 1 ZGB](#): Stockwerkeigentum ist der Miteigentumsanteil an einem Grundstück, der dem Miteigentümer das Sonderrecht gibt, bestimmte Teile eines Gebäudes ausschliesslich zu benutzen und innen auszubauen.

<sup>6</sup> [Art. 647 ZGB](#), in Verbindung mit [Art. 54 Abs. 1 GBV](#).

<sup>7</sup> STRK.2020.166 vom 28.10.2021, Erw. 6a) ff.



diese ausschliessliche Zuordnung beim Miteigentum klassischerweise in Form der Schaffung einer Nutzungs- und Verwaltungsordnung, die im Grundbuch angemerkt werden kann und regelmässig wird.

Der hier vorgestellte (rechtskräftige) leading case erster Instanz bestätigt, dass die für die gesetzliche Privilegierung erforderliche Individualisierung der betroffenen Räume sowohl auf Basis des Mit- wie des Gesamteigentums auch in anderer verbindlicher Form erfolgen kann.