

Handänderungssteuer

Steuerbefreiung wegen sozialem Wohnungsbau Verkauf von Stockwerkeigentum Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 117/1996 vom 18. Oktober 1996

Ein Grundstückgeschäft kann auch dann dem sozialen Wohnungsbau dienen und damit von der Grundstückgewinnsteuer befreit werden, wenn die betreffenden Wohnungen nicht vermietet, sondern als Wohneigentum verkauft werden.

Sachverhalt:

1. Mit Kaufvertrag vom 19. November 1993 hat die Wohnbaugenossenschaft X in Z die Parzelle Nr. 3452 GB Z zum Preis von Fr. 1940020.– erworben. Auf die Einsprache vom 4. Januar 1994 hin hat die Steuerverwaltung dann gestützt auf § 82 Abs. 1 lit. a^{bis} StG die Rekurrentin mit der Handänderungssteuer- und Gebührenrechnung, eröffnet am 2. Februar 1994, vollständig von der Handänderungssteuer befreit.

Mit Schreiben vom 11. Dezember 1995 erhob dann die Steuerverwaltung eine Nachsteuer gemäss § 146 StG mit der Begründung, dass die Rekurrentin die Wohnungen nicht mehr vermiete, sondern als Stockwerkeigentumspartellen an die einzelnen Genossenschafter veräussert habe und deshalb der Befreiungstatbestand gemäss § 82 Abs.1 lit. a^{bis} StG entfalle.

Trotz Brief der Rekurrentin vom 29. Dezember 1995 wurde in der Folge von der Steuerverwaltung mit Rechnung Nr. 93/2597, eröffnet am 28. Januar 1996, die Handänderungssteuer zusammen mit den Gebühren nachbelastet.

2. a) Mit Schreiben vom 18. Februar 1996 erhob die Pflichtige gegen die Handänderungssteuer-Rechnung Nr. 93/2597 vom 28. Januar 1996 Einsprache mit dem Begehren, es sei der Erwerb der Parzelle Nr. 3452 GB Z durch die Rekurrentin vom 26.11.1993 gemäss § 82 Abs. 1 lit. a^{bis} StG vollständig von der Handänderungssteuer zu befreien.

Zur Begründung machte sie geltend, dass das Wohneigentumsförderungsgesetz (WEG) einen Verkauf ausdrücklich in seine Förderungswürdigkeit einschliesse. Es unterstütze nicht nur Mietgenossenschaften. Die Genossenschaft sei nach wie vor bestehend und gemäss Statuten gemeinnützig. Die Häuser seien ohne jeglichen Gewinn weiterverkauft worden. Auch die Bebauung innerhalb von zwei Jahren sei eingehalten worden.

b) Mit Entscheid vom 5. März 1996 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie im wesentlichen an, Bedingung für eine Steuerbefreiung im Sinne des § 82 Abs. 1 lit. a^{bis} StG sei jedoch, dass die Wohnbaugenossenschaft als Eigentümerin die Wohnungen im Sinne des Wohneigentumsförderungsgesetzes vermiete. Da jedoch die Wohnbaugenossenschaft X die Stockwerkeigentumswohnungen an die einzelnen Genossenschafter verkaufe, könne § 82 Abs. 1 lit. a^{bis} StG nicht mehr zur Anwendung gelangen.

3. Mit Schreiben vom 9. April 1996 erhob der Vertreter der Pflichtigen Rekurs und beantragte, es sei der Einsprache-Entscheid der Rekursgegnerin vom 5.3.1996 betreffend die zweite rektifizierte Rechnung Nr. 93/2597, eröffnet am 16.2.1996 (recte: 28.1.1996), aufzuheben und der Erwerb der Parzelle Nr. 3452 GB Z durch die Rekurrentin vom 26.11.1993 gemäss § 82 Abs. 1 lit. a^{bis} StG vollständig von der Handänderungssteuer zu befreien. Alles unter o/e-Kostenfolge zu Lasten der Rekursgegnerin.

Zur Begründung machte er im wesentlichen geltend, die Steuerverwaltung habe in ihrem Schreiben vom 11. Dezember 1995 zu Unrecht mitgeteilt, es werde in casu eine Nachsteuer erhoben. Gemäss § 146 Abs. 3 StG begründe nämlich die Ansichtsänderung der Steuerbehörde (und darum handle es sich in casu) keine Nachsteuerpflicht. Wenn schon liege ein Fall einer Revision von Amtes wegen gemäss § 132 StG in Verbindung mit § 40 VwVG vor, wobei in casu allerdings auch die Voraussetzungen fehlen würden.

Die Steuerverwaltung habe übersehen, dass die gesetzlichen Voraussetzungen zur Handänderungssteuerbefreiung nach wie vor erfüllt seien, da die Rekurrentin das erworbene Grundstück innert zwei Jahren effektiv gemeinnützigem sozialen Wohnungsbau zugeführt habe.

Unter dem Begriff «zugeführt» müsse entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin bei wörtlicher Auslegung des Gesetzes weit mehr als nur «vermieten» verstanden werden, nämlich auch wie in casu das Verkaufen an die Genossenschafter, sofern dies eben in Form von gemeinnützigem sozialen Wohnungsbau geschehe. Gerade dies sei in casu der Fall. Erstens seien diese in StWE aufgeteilten Häuser allesamt mit Subventionen gemäss dem Wohneigentumsförderungsgesetz erstellt worden, und zweitens müsse die Rekurrentin diese StWE-Parzellen gemäss Art.1 und 2 der heute gültigen Statuten in gemeinsamer Selbsthilfe als preisgünstige Häuser/Wohnungen in erster Linie an ihre Mitglieder, d.h. an die Genossenschafter vermieten und/oder verkaufen, wobei dafür zu sorgen sei, dass diese Objekte dauernd der Spekulation entzogen würden, was durch Vorkaufs-, Kaufs- und Mitspracherechte sicherzustellen sei.

Auch bei teleologischer Auslegung, d.h. von der ratio legis her betrachtet, müsse davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber unter dem in § 82 Abs. 1 lit. a^{bis} ausgeführten Begriff «zugeführt» tatsächlich auch den «Verkauf» verstanden hatte, sonst wäre nicht zu erklären, warum er nicht den Begriff «vermietet» verwendet hatte und warum diese Gesetzesnovelle im Rahmen der Revision vom 28. Mai 1990 ins Steuergesetz aufgenommen worden sei, bei welcher es generell um eigentumsfördernde Steuerbegünstigungen gegangen sei.

4. Mit Vernehmlassung vom 13. Mai 1996 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses.

Zur Begründung machte sie geltend, § 82 Abs. 1 lit. a^{bis} StG sei anlässlich der Revision vom 28. Mai 1990 (in Kraft seit 1. Januar 1991) in das Steuer- und Finanzgesetz aufgenommen worden, zusammen mit anderen Bestimmungen, welche eine steuerliche Wohneigentumsförderung bezwecken würden.

Die fragliche Bestimmung in § 82 Abs. 1 lit. a^{bis} StG sei dagegen als Ausgleich zur genannten Wohneigentumsförderung aufgenommen und solle einzig die Erstellung von günstigen Mietwohnungen privilegieren. Es sei dies denn eine der wenigen Möglichkeiten überhaupt, gemeinnützigem und sozialen Mietwohnungsbau bei den Immobiliensteuern zu fördern.

Auch der Wortlaut der Bestimmung, der sich aus den zwei Komponenten «gemeinnützig» und «sozial» zusammensetze, ziele einzig und allein auf die Erstellung von preisgünstigen Mietwohnungen ab.

Aufgrund des gesetzgeberischen Willens, einen steuerlichen Ausgleich zur Wohneigentumsförderung für die Mieter zu schaffen, und des Wortlautes der fraglichen Bestimmung gelte der gemeinnützige und soziale Wohnungsbau nur für Wohnbaugenossenschaften, Vereine und Stiftungen, welche die erstellten Wohnungen vermieten, nicht jedoch veräussern würden. Im vorliegenden Fall seien die Wohnungen aber im Stockwerkeigentum veräussert worden, weswegen die steuerliche Privilegierung auch entfalle – und zwar sowohl beim Erwerb als auch bei der Veräusserung der jeweiligen Grundstücke.

Unrichtig sei lediglich die Bezeichnung als Nachsteuer gemäss § 146 StG: Da die steuerliche Privilegierung, d.h. die Voraussetzung für die Steuerbefreiung der Handänderung nachträglich dahingefallen sei, falle erstmals eine Handänderungssteuer an.

Erwägungen:

1. Die Steuerrekurskommission ist gemäss § 124 des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Streitfalles zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Mitgliedern der Steuerrekurskommission beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Gemäss § 82 Abs. 1 lit. a^{bis} StG wird die Handänderungssteuer nicht erhoben bei Veräusserungen an Wohnbaugenossenschaften, Vereine oder Stiftungen, sofern das erworbene Grundstück innert zweier Jahre gemeinnützigem sozialem Wohnungsbau zugeführt wird.

3. Strittig ist im vorliegenden Fall zunächst, ob die Rekurrentin auch dann in den Genuss der Steuerbefreiung nach § 82 Abs. 1 lit. a^{bis} StG kommen kann, wenn sie Stockwerkeinheiten an die Genossenschafter verkauft. Folglich ist nachfolgend abzuklären, ob mit dem Begriff des «gemeinnützigem sozialem Wohnungsbau» gemäss § 82 Abs. 1 lit. a^{bis} StG nur die Vermietung von preisgünstigem Wohnraum oder auch dessen Veräusserung gemeint ist.

4. a) Die Vorinstanz stellt sich in ihrer Vernehmlassung auf den Standpunkt, die fragliche Bestimmung in § 82 Abs. 1 lit. a^{bis} StG sei als Ausgleich zur Wohneigentumsförderung aufgenommen worden und solle einzig die Erstellung von günstigen Mietwohnungen privilegieren. Auch der Wortlaut der Bestimmung, der sich aus den zwei Komponenten «gemeinnützig» und «sozial» zusammensetzt, zielt einzig und allein auf die Erstellung von preisgünstigen Mietwohnungen ab.

b) Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Denn sowohl aus dem Bericht der Spezialkommission an den Landrat vom 26. Februar 1990 als auch aus dem Protokoll des Landrates des Kantons Basel-Landschaft vom 3. Mai 1990 können keine Anhaltspunkte entnommen werden, welche die enge Auslegung von § 82 Abs. 1 lit. a^{bis} StG durch die Steuerverwaltung stützen würde.

5. Auch bei teleologischer Auslegung, d.h. von der ratio legis her betrachtet, muss davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber unter dem in § 82 Abs. 1 lit. a^{bis} StG erwähnten Begriff «Wohnungsbau» tatsächlich auch das Erstellen von Eigentumswohnungen verstanden hat, sonst wäre nicht zu erklären, warum er nicht den Begriff «Mietwohnungsbau» verwendet hatte und warum diese Gesetzesnovelle im Rahmen der Revision vom 28. Mai 1990 ins Steuergesetz aufgenommen wurde, bei welcher es generell um eigentumsfördernde Steuerbegünstigungen ging.

6. a) Aufgrund der Darlegungen des Vertreters in seiner Rekurschrift vom 9. April 1996 wird zudem ersichtlich, dass die in StWE aufgeteilten Häuser allesamt mit Subventionen gemäss dem eidgenössischen Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetz vom 4. Oktober 1974 (WEG) erstellt wurden.

Gemäss Art. 1 Abs. 1 WEG bezweckt das Gesetz, die Erschliessung von Land für den Wohnungsbau sowie den Bau von Wohnungen zu fördern, die Wohnkosten, vorab die Mietzinse, zu verbilligen und den Erwerb von Wohnungs- und Hauseigentum zu erleichtern.

Art. 2 Abs. 2 WEG zufolge gelten Eigentumswohnungen und Eigenheime als Wohnungen im Sinne dieses Gesetzes.

b) Nach Art. 55 Abs. 1 der Verordnung zum Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetz vom 30. November 1981 gilt eine Tätigkeit als gemeinnützig, die den Anforderungen von Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben entspricht, und den Bedarf an Wohnungen decken soll, die preisgünstig sind und den Wohnbedürfnissen Rechnung tragen.

Aus obigen Darlegungen erhellt, dass eine Tätigkeit ihre Gemeinnützigkeit nicht verliert, wenn sie nicht einzig und allein auf die Erstellung von Mietwohnungen abzielt.

c) Gemäss § 1 Abs. 1 des kantonalen Gesetzes über die Wohnbau- und Eigentumsförderung vom 29. Januar 1990 bezweckt das Gesetz die Förderung günstigen Wohnraums für Bevölkerungskreise in bescheidenen und mittleren finanziellen Verhältnissen. Der Kanton fördert zudem ganz allgemein die Bildung von selbstgenutztem Wohneigentum.

Nach Abs. 2 desselben Paragraphen gewährt der Kanton Beiträge zur Senkung der finanziellen Belastung aus den Mietpreisen sowie den Lasten, die aus dem Eigentum erwachsen, und kann genossenschaftliche oder genossenschaftsähnliche Wohnformen fördern.

Aus diesen beiden zitierten Absätzen von § 1 wird ersichtlich, dass auch dem kantonalen Gesetz über die Wohnbau- und Eigentumsförderung die Unterscheidung von Miet- und Eigentumswohnungen fremd ist.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aufgrund der obigen Ausführungen unter dem in § 82 Abs. 1 lit. a^{bis} StG erwähnten Begriff des «gemeinnützigen sozialen Wohnungsbaus» nicht nur die Vermietung von preisgünstigem Wohnraum sondern auch dessen Veräusserung zu verstehen ist.

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft hat somit die Handänderungssteuer in der Höhe von insgesamt Fr. 48500.50 zu Unrecht nacherhoben.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wirkt dieser Entscheid auch gegenüber den Veräusserern, obwohl nur die Erwerberin Einsprache resp. Rekurs erhoben hat (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Barbara Weber/Hans R. Brüttsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkomentar, Zürich 1994, §183 N. 4). Auf die Frage, ob in casu die Bezeichnung der erhobenen Handänderungssteuer als Nachsteuer gemäss § 146 StG rechters ist, braucht an dieser Stelle – da der Rekurs ohnehin gutzuheissen ist – nicht weiter eingegangen zu werden.

Aus all diesen Erwägungen kommt die Steuerrekurskommission einstimmig zum Schluss, dass der Rekurs gutzuheissen ist.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.