

# **BL\_GERICHTE 510 2024 16 vom 18. Oktober 2024**

BL Gerichte, 2024-10-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_510\\_2024\\_16](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_2024_16)

FR: BL\_GERICHTE 510 2024 16 du 18 octobre 2024

IT: BL\_GERICHTE 510 2024 16 del 18 ottobre 2024

## **Regeste**

Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer / Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuer-betrag wie im vorliegenden Fall CHF 10'000.– pro Steuerjahr übersteigt, von der Fünferkammer des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

### **E. 2.1**

Der Vertreter bringt im Rekurs unter anderem vor, die Steuerverwaltung habe sich im angefochtenen Entscheid weder mit den Voraussetzungen der Zusammenrechnungspraxis noch den ausführlichen Einwänden in der Einsprache auseinandergesetzt. Damit macht er implizit eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101).

### **E. 2.2**

Rechtsprechung und Lehre haben aus dem verfassungsrechtlichen Gehörsanspruch verschiedene Teilgehalte abgeleitet: Den Anspruch auf vorgängige Äusserung und Mitwirkung im Verfahren, das Recht auf Akteneinsicht, auf Entscheidbegründung und auf Rechtsbeistand. 1 Während es nach gängiger Praxis genügt, beim Erlass der Veranlagung die Abweichungen von der Deklaration aufzuzeigen, muss der Entscheid der Steuerverwaltung eine Begründung enthalten. Die Begründung hat die rechtlichen und tatsächlichen Erwägungen der Behörde aufzuzeigen, aufgrund derer der Entscheid getroffen wurde. Sie muss es der steuerpflichtigen Person ermöglichen, die Erfolgchancen und die Kostenrisiken eines weiteren Rechtsmittelverfahrens abzuschätzen.

### **E. 2.3**

Der angefochtene Entscheid fällt zweifellos kurz aus. Dennoch geht die Steuerverwaltung im Entscheid auf die Voraussetzungen der Zusammenrechnungspraxis sowie die vorliegenden Verträge ein und hat sich damit mit den Einwänden in der Einsprache im Wesentlichen auseinandergesetzt. Der Begründungspflicht ist Genüge getan, wenn klar wird, warum die Steuerverwaltung die Einsprache abweist. Aus dem angefochtenen Entscheid geht klar und unmissverständlich hervor weshalb die Einsprache abgewiesen

wurde. Die Rekurrentin hat ihren Standpunkt im Rekurs denn auch eingehend darlegen können und ausgeführt, weshalb sie mit den Argumenten der Steuerverwaltung nicht einverstanden ist. Eine Gehörsverletzung ist folglich nicht ersichtlich.

### **E. 3.1**

Insofern der Vertreter anlässlich der Verhandlung bemängelt, dass im vorliegend massgeblichen Jahr 2021 im Baselbieter Steuerbuch – anders als heute – festgehalten gewesen sei, dass als Voraussetzung für eine Zusammenrechnung eine wirtschaftliche oder tatsächliche Identität bestehen müsse und die Steuerpflichtige sich auf diese Aussage abgestützt habe, beruft er sich auf den Vertrauensschutz.

### **E. 3.2**

Der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) verleiht Rechtsuchenden unter gewissen Umständen Anspruch auf Schutz ihres Vertrauens auf die Richtigkeit behördlichen Handelns. Potenzielle Vertrauensgrundlage sind dabei allein jene behördlichen Handlungen, die sich auf eine konkrete, den Rechtsuchenden berührende Angelegenheit beziehen. Das Vertrauen ist nur schutzwürdig, wenn der Rechtsuchende die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und er im Vertrauen auf die Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er nicht ohne Nachteil rückgängig machen kann.

### **E. 3.3**

Vorliegend mangelt es bereits an einer Vertrauensgrundlage. Die fragliche Passage im Baselbieter Steuerbuch betrifft nicht nur die Angelegenheit der Rekurrentin, sondern eine Vielzahl von Fällen. Die Rekurrentin hat von der Steuerverwaltung keine individuelle Einschätzung eingeholt, auf die sie sich nun beruft. Sodann gibt es keinen allgemeinen Vertrauensschutz gegen Änderungen der materiellen Praxis.

### **E. 4**

In der Hauptsache gilt es zu beurteilen, ob die Steuerverwaltung den Werklohn zu Recht in die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer aufgenommen hat.

### **E. 5**

Gemäss § 81 Abs. 1 i.V.m. Art. 84 Abs. 1 StG wird vom Veräusserer und Erwerber eine Handänderungssteuer von 1,25 % des Kaufpreises auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Zum Kaufpreis gehören alle Leistungen des Erwerbers für das Grundstück. Bezieht sich der Kaufvertrag nur auf das Bauland und wird zusätzlich ein Werkvertrag über die Errichtung einer schlüsselfertigen Baute abgeschlossen, so wird die Steuer vom Preis für das Land und das Gebäude berechnet, wenn Kauf- und Werkvertrag ein einheitliches Ganzes bilden. Dies ist der Fall, wenn der Kaufvertrag und der Werkvertrag so voneinander abhängig sind, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre und das Geschäft zudem als Ganzes dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt.

### **E. 5.1**

Die Handänderungssteuer ist eine Rechtsverkehrssteuer, deren Objekt die entgeltliche Übertragung von Sachen und Rechten bildet.

### **E. 5.2**

Der Praxis des Steuergerichts zufolge darf der Werklohn jedenfalls dort als Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer herangezogen werden, wo er dem Landveräusserer selber geschuldet und ihm persönlich oder auf seine Rechnung einem Dritten gezahlt wird. Letzteres trifft in jenen Fällen, in denen Landverkäufer und Werkersteller weder tatsächlich noch wirtschaftlich identisch sind, in der Regel nicht zu. Der Werklohn kann auch in jenen Fällen als Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer herangezogen werden, bei denen der Landveräusserer selbst baut, er durch eine Gesellschaft bauen lässt, an der er massgeblich beteiligt ist oder er Mitglied eines Baukonsortiums ist und dadurch direkt oder indirekt am Gewinn aus der Erstellung und Veräusserung der Baute partizipiert.

### **E. 5.3**

Ob der Werklohn im vorerwähnten Sinne der Besteuerung nach § 81 Abs. 1 StG unterliegt resp. ob eine wirtschaftliche Nähe vorliegt, welche die Landverkäuferin und Werkerstellerin bezogen auf das fragliche Bauprojekt als wirtschaftliche Einheit erscheinen lässt, ist im Einzelfall stets nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen. Dabei gibt es gemäss der Rechtsprechung des Steuergerichts verschiedene Umstände zu benennen, welche in diesem Zusammenhang relevant sein können:

### **E. 6**

Es muss sich hierfür aufgrund des engen sachlichen Zusammenhangs zwischen dem Grundstückkauf- und dem Bauerrichtungsvertrag ergeben, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält.

#### **E. 6.1**

Gemäss den obenstehenden Ausführungen (E. 5.2 - 5.3) ist für die Anwendung der Zusammenrechnungspraxis entgegen der Ansicht der Rekurrentin nicht erforderlich, dass Landverkäufer und Werkunternehmer faktisch oder wirtschaftlich identisch sein müssen. Es entspricht gängiger Praxis, dass bei der Handänderungssteuer – anders als bei der Grundstückgewinnsteuer – eine wirtschaftliche Nähe ausreicht.

#### **E. 6.2**

Die Rekurrentin hat im Vorfeld der Veräusserung ihrer unbebauten Parzelle Nr. yy GB Z. darauf Stockwerkeigentum begründet und abparzelliert. Die Baubewilligung für das darauf zu errichtende Dreifamilienhaus E. wurde am 12. November 2021 erteilt und lag damit noch vor Abschluss des Kaufvertrages betreffend die Stockwerkeigentumseinheit Nr. xx GB Z. vom 17. Dezember 2021 und vor Abschluss des Werkvertrages vom 24. Dezember 2021 vor. Der Baubeginn des Mehrfamilienhauses erfolgte im Januar / Februar 2022. Vor diesem Hintergrund war es den Erwerbern unmöglich, die Parzelle Nr. xx GB Z. (350/1000 Miteigentum an Grundstück Nr. yy mit Sonderrecht an 4.5 Zimmerwohnung W1 im UG, dazu Keller K1 im UG) losgelöst vom bereits durch die B. AG ausgearbeiteten und bewilligten Bauprojekt zu erwerben. Die Erwerber waren gar nicht in der Lage, selbständig einen Bau vorzunehmen bzw. ein eigenes Projekt zu realisieren und frei zu wählen, mit wem und wie sie einen Werkvertrag abschliessen werden, sondern konnten lediglich als Teil an der Gesamtüberbauung mitwirken. Auch wenn im Kaufvertrag nur der Landkauf thematisiert wird und der Preis für die Errichtung der Eigentumswohnung separat im Werkvertrag geregelt ist, ist bei der beschriebenen Sachlage offensichtlich, dass der eine Vertrag ohne den anderen in der vorliegenden Fassung nicht abgeschlossen worden wäre. Die Erwerber haben nach ihrer Vorstellung eine schlüsselfertige Eigentumswohnung

erworben; die Verkäuferoptik ist in diesem Zusammenhang nicht massgebend. Schliesslich spricht auch die zeitliche Nähe zwischen dem Abschluss des Kaufvertrages (17. Dezember 2021) und dem Abschluss des Werkvertrages (24. Dezember 2021) für den Konnex zwischen Landverkauf und Werkvertrag.

### **E. 6.3**

Wenn es der Rekurrentin wie behauptet nur um den Verkauf ihres Landes gegangen wäre, hätte sie das Land an die B. AG verkaufen können. Stattdessen liess sie die B. AG eine Machbarkeitsstudie durchführen, unterschrieb später deren Baugesuch (vgl. § 86 Verordnung vom 27. Oktober 1998 zum Raumplanungs- und Baugesetz [RBV; SGS 400.11]) und begründete – als vorbereitende Massnahme für den anschliessenden Verkauf – Stockwerkeigentum. Folglich wirkten die Rekurrentin und die Werkerstellerin bis zur Veräusserung der Parzellen zusammen und verfolgten gemeinsame Interessen. Der Grund für die Zusammenarbeit der Rekurrentin mit der B. AG ist für die vorliegende Streitfrage nicht von Bedeutung. Möglicherweise konnte mit der beschriebenen Vorgehensweise ein höherer Kaufpreis erzielt oder die Parzelle schneller veräussert werden.

### **E. 6.4**

Der Vertreter macht geltend, dass eine Zusammenrechnung von Land- und Werkpreis bei unabhängigen Dritten zumindest in jenen Fällen nicht sinnvoll sei, in welchen die Veräusserin nicht am Gewinn des Werks partizipiere. Andernfalls könnte theoretisch die Situation entstehen, bei der die hälftige Handänderungssteuer der Veräusserin höher ausfalle als der Verkaufserlös aus dem reinen Landanteil. Der Vertreter beruft sich bei seiner Argumentation auf eine angebliche Praxis des Steuergerichts, welche sich aus dem Urteil des Steuergerichts 510 23 3 vom 9. Juni 2023 (E. 2.2) ergebe. Das Steuergericht hat im fraglichen Urteil erwogen, dass der Werklohn auch in jenen Fällen als Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer herangezogen werden kann, wenn der Landveräusserer selbst baut, er durch eine Gesellschaft bauen lässt, an der er massgeblich beteiligt ist oder er Mitglied eines Baukonsortiums ist und dadurch direkt oder indirekt am Gewinn aus der Erstellung und Veräusserung der Baute partizipiert. Die Partizipation am Gewinn ist demnach kein zwingendes Kriterium für die Zusammenrechnungspraxis, sondern eines von mehreren Indizien. Gleichermassen ist auch nicht notwendig, dass der Werklohn direkt oder indirekt der Landveräusserin zukommt. Im Übrigen ist nicht ausgeschlossen, dass die Rekurrentin indirekt am Gewinn partizipiert hat, indem sie die drei Stockwerkeinheiten zu einem höheren Preis und / oder schneller veräussern konnte als eine grosse Landparzelle. Hätte die Rekurrentin ihr unbebautes Grundstück an die B. AG veräussert, wäre nur der Landpreis besteuert worden; wenn die B. AG sodann die schlüsselfertigen Stockwerkeigentumswohnungen veräussert hätte, wäre bei dieser Handänderung sowohl der Landpreis als auch der Werklohn besteuert worden. Bei diesem zweistufigen Vorgehen wäre der Landpreis demnach zweimal mit der Handänderungssteuer besteuert worden und der Werklohn einmal. Indem die Rekurrentin das Land direkt an den Besteller veräussert hat und lediglich die Werkerstellung über die B. AG erfolgte, werden der Land- und der Werkpreis je nur einmal besteuert. Entsprechend resultiert bei einer Gesamtbetrachtung vorliegend eine niedrigere Handänderungssteuer wie beim regulären zweistufigen Vorgehen. Wer die Steuerfolgen tragen muss, welche durch die vorliegend gewählte Vorgehensweise entstanden sind, ist eine Frage der Vertragsgestaltung zwischen der B. AG und der Landveräusserin und ist für das Steuergericht nicht von Belang.

### **E. 6.5**

Nach dem Ausgeführten liegt die wirtschaftliche Verknüpfung der Rekurrentin bzw. der Landverkäuferin und der Werkerstellerin – bezogen auf das veräusserte Bauprojekt – auf der Hand. Kauf- und Werkvertrag bilden ein einheitliches Ganzes, sodass die Käufer nach ihrer Vorstellung eine fertige Baute erworben haben. Folglich hat die Steuerverwaltung die Handänderungssteuer zu Recht auf dem Landpreis und dem Werklohn erhoben. 7. Im Ergebnis erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen. Die Verfahrenskosten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Die Gerichtskosten in Höhe von CHF 2'000.– gehen somit zulasten der Rekurrentin und werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht entrichtet (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO). Demnach erkennt das Steuergericht:

### **E. 8**

Dies bedeutet, dass Landveräusserer und Werkersteller nicht zwingend juristisch identisch sein müssen, sondern dass bereits eine wirtschaftliche Nähe ausreicht.

### **E. 9**

Dem Bundesgericht zufolge kommt es darauf an, ob Landverkäuferin und Werkerstellerin derart miteinander verbunden sind, dass sie – bezogen auf das fragliche Bauprojekt – als wirtschaftliche Einheit auftreten.

### **E. 11**

• Personelle Verflechtung zwischen Landverkäuferin und Werkerstellerin • Verknüpfung der Landveräusserung mit dem Verkauf des ausgearbeiteten Projekts • Werbung und Inserate, worin nicht nur der Baugrund beschrieben wird, sondern auch Visualisierungen der fertigen Baute enthalten sind • Zeitliche Nähe zwischen dem Abschluss des Kaufvertrags für das Land einerseits und dem Werkvertrag andererseits • Gänzlich Fehlen von Konkurrenzofferten für die Werkerstellung oder Einholen derselben durch die Landverkäuferin bzw. ihr nahestehende Personen Zu beachten gilt es, dass diese Umstände keine abschliessende Aufzählung der Indizien für eine relevante wirtschaftliche Nähe zwischen Landverkäuferin und Werkerstellerin darstellen. Ebenso wenig müssen alle oder zumindest mehrere dieser Indizien vorliegen, um eine Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn vorzunehmen: Je nach Ausprägung kann auch bereits ein Indiz alleine zur Annahme hierfür ausreichen. Fehlt es an einzelnen der obig genannten Umstände, kann dies durch ein oder mehrere andere Elemente kompensiert werden, die mit besonderer Intensität vorliegen. Massgebend ist – wie bereits ausgeführt – die Gesamtheit der Umstände im konkreten Einzelfall.

### **E. 12**

5.4. In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde und der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich den Steuerpflichtigen obliegt.

### **E. 13**

Demzufolge obliegt es der Steuerverwaltung, nachzuweisen, dass Kaufvertrag und Werkvertrag derart voneinander abhängig sind, dass die Handänderungssteuer auf dem

Landpreis und dem Werklohn geschuldet ist. 6.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.