

BL_GERICHTE 510 2024 9 vom 6. September 2024

BL Gerichte, 2024-09-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_2024_9

FR: BL_GERICHTE 510 2024 9 du 6 septembre 2024

IT: BL_GERICHTE 510 2024 9 del 6 settembre 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. 3 i.V.m. Abs. 2 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

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. 2.1

Die Handänderungssteuer ist eine Rechtsverkehrssteuer, deren Objekt die entgeltliche Übertragung von Sachen und Rechten bildet. 1 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. 2.2

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 aller Regel nicht zu. Der Werklohn kann indes auch in jenen Fällen als Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer herangezogen werden, 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.

E. 2.3

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. 2.5

In Bezug auf die Verknüpfung zwischen der Landveräusserung und dem Verkauf des ausgearbeiteten Projekts bringt die Rekurrentin vor, dass der Kaufvertrag nicht an einen Werkvertrag geknüpft gewesen sei. Einzige Bedingung für die Eigentumsübertragung des Landes sei die Bezahlung des Kaufpreises gewesen und die Übereignung sei fast gleichzeitig mit der Verurkundung des Kaufvertrages erfolgt. Der Kaufpreis sei nur für das Land unabhängig von der Erstellung einer Baute geschuldet gewesen. Weitere Bedingungen wie bspw. der Abschluss eines Werkvertrages seien im Kaufvertrag nicht vorgesehen gewesen. Die Rekurrentin habe die Käuferschaft in der Entscheidung wie, wann und mit wem gebaut werde, nicht eingeschränkt. Vielmehr habe die Rekurrentin keine Kenntnis darüber gehabt, ob überhaupt und mit welchem Inhalt ein Werkvertrag geschlossen worden sei. Zudem sei es gemäss Werkvertrag selbst nach Baueingabe noch möglich gewesen, vom Vertrag zurück zu treten. Dagegen bringt die Steuerverwaltung vor, dass es sich vorliegend um eine Überbauung mehrerer Parzellen mit einem Dreifachhaus handle, für die der Verkauf des dazugehörigen Landes essentiell sei und die dadurch notwendigen gegenseitigen Näherbaurechte bzw. Grenzbaurechte bereits vertraglich geregelt gewesen seien. Der Werkvertrag sei zeitlich vor dem Kaufvertrag geschlossen worden, was für eine zeitliche Nähe der beiden Verträge Sorge. Ein Konnex zwischen dem Werk- und dem Kaufvertrag bestehe zudem bereits darin, dass im Kaufvertrag u. a. die bestehende Nutzungs- und Verwaltungsordnung bezüglich der Anmerkungsparzelle Nr. yy direkt von der Käuferschaft übernommen worden sei. Der Werkvertrag sei daher ohne Kaufvertrag nicht denkbar und die Handänderungssteuer zu Recht auf dem Kaufpreis und dem Werklohn erhoben. Wie bereits zuvor – in E. 2.1. – erläutert, ist für die Zusammenrechnung entscheidend, ob der Kauf- und Werkvertrag als einheitliches Ganzes erscheinen. Den Plänen des knapp ein Jahr vor dem Kaufvertrag geschlossenen Werkvertrags kann entnommen werden, dass eine Überbauung der Ursprungparzelle Nr. yy GB B. mit drei Reiheneinfamilienhäusern geplant war. Die dafür erforderliche Mutation und Eintragung gegenseitiger Näher- und Grenzbaurechte im Grundbuch wurde – wie bereits erwähnt – vor Abschluss des Kaufvertrags durch die Rekurrentin selbst vorgenommen. Bei Abschluss des Kaufvertrages bestand somit bereits eine fixierte detaillierte Planung. Ein späteres Abweichen von der Planung war kaum realistisch und der Erwerb der Landparzelle nur möglich mit vorangehendem Abschluss des dazugehörigen Werkvertrages. Die von der Rekurrentin vorgebrachte Möglichkeit des Rücktritts vom Werkvertrag war gemäss Ziff. 14 Abs. 1 daran geknüpft, dass der Grundstückserwerb scheiterte. Da die Werkerstellerin am Kaufvertrag nicht beteiligt war, lag dieser Umstand ausserhalb ihres Machtbereichs. Gleichzeitig wurde dadurch ein weiterer Konnex zwischen dem Werkvertrag und dem

Kaufvertrag geschaffen. Ziff. 14 Abs. 3 sah sodann vor, dass die Baueingabe resp. der Baubeginn erst erfolgen würde, wenn alle drei Wohneinheiten verkauft worden seien. Dies spricht dafür, dass nicht einfach etwas Anderes auf einer der drei Parzellen gebaut werden konnte. Vielmehr wurde das Grundstück zusammen mit dem Einfamilienhaus, welches wiederum Teil einer Überbauung inkl. Nutzungs- und Verwaltungsordnung war, als einheitliches Ganzes verkauft. Bei Betrachtung des abgeschlossenen Kauf- und Werkvertrages sowie der vorgenommenen Handlungen der Rekurrentin erfolgte die Zusammenrechnung durch die Steuerverwaltung somit unter dem Aspekt der Verknüpfung zwischen der Landveräusserung mit dem Verkauf des ausgearbeiteten Projekts zu Recht. 3. Nach dem Gesagten erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen. Es bleibt über die Kosten des Rekurses zu befinden. 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 gemäss § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO nicht entrichtet. Demnach erkennt das Steuergericht:

E. 3

Entgegen des Vorbringens der Rekurrentin, dass diese Zusammenrechnung keine gesetzliche Grundlage finden und somit gegen das Legalitätsprinzip verstossen würde, hat das Bundesgericht die so genannte Zusammenrechnungspraxis wiederholt als nicht willkürlich bzw. nicht verfassungswidrig erachtet.

E. 5

Dies bedeutet, dass Landveräusserer und Werkersteller nicht zwingend juristisch identisch sein müssen, sondern dass bereits eine wirtschaftliche Nähe ausreicht. 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. 6

Die Rekurrentin bringt vor, dass das von der Steuerverwaltung zitierte Urteil des Steuergerichts 510 22 65 vom 10. Februar 2023 datiere und das Baselbieter Steuerbuch erst nach Eingabe der Einsprache an die Rechtsprechung betreffend die wirtschaftliche Einheit angepasst worden sei. Der Verkauf im vorliegenden Fall sei bereits im Jahr 2022 vollzogen worden, womit eine rückwirkende Anwendung einer neuen Praxis stattfände. Dies stehe in einem stossenden Widerspruch mit der Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit. Dagegen ist festzuhalten, dass für die Rechtsanwendung nicht bloss die Darlegung der Praxis der Steuerbehörden in einer Publikation des Kantons – vorliegend dem Baselbieter Steuerbuch –, sondern insbesondere auch die Rechtsprechung der Gerichte massgebend ist. Die vorerwähnte Praxis des Steuergerichts Basel-Landschaft wurde bereits im Jahr 2006 in einem Urteil eingeführt und im Jahr 2016 auch vom Bundesgericht bestätigt,

E. 7

weshalb keine rückwirkende Anwendung der Praxis oder eine Ungleichbehandlung des vorliegenden Sachverhalt aus dem Jahre 2022 gegenüber anderen Sachverhalten aus dem Jahre 2022 gegeben sein kann.

E. 8

• 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 • Gänzlichliches 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. 9

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

E. 10

2.4. Im vorliegenden Fall bringt die Rekurrentin vor, dass es sich bei der von der Käuferschaft gewählten Werkerstellerin weder um die gleiche Person handle, noch ein Beteiligungsverhältnis oder eine wirtschaftliche Verknüpfung bestehe. Die Rekurrentin sei daher weder rechtlich noch tatsächlich mit der Werkerstellerin identisch, was eine Voraussetzung für die Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn darstelle. Tatsächlich wurde der Kaufvertrag mit der Rekurrentin und der Werkvertrag mit der C. AG geschlossen. Eine Beteiligung der Rekurrentin kann dem Handelsregisterauszug nicht entnommen werden und es bestehen auch keine weiteren Hinweise auf eine direkte wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Rekurrentin und der C. AG. Im Unterschied zur Grundstückgewinnsteuer, ist es bei der Handänderungssteuer allerdings nicht notwendig, dass eine tatsächliche Identität zwischen der Landverkäuferin und Werkerstellerin besteht. Vielmehr reicht es aus, dass sie der Käuferschaft als zusammengehörend und wirtschaftlich gleich erscheinen.

E. 11

Dem Kaufvertrag kann entnommen werden, dass die für die Überbauung gemäss Werkvertrag erforderliche Aufteilung der Ursprungsparzelle Nr. yy GB B. , die Nutzungs- und Verwaltungsordnung sowie die Näherbzw. Grenzbaurechte bereits durch die Rekurrentin vorgenommen wurden. Dies spricht wiederum zumindest für ein Zusammenwirken der Rekurrentin mit der Werkerstellerin. Mit den Vorbereitungshandlungen für die Überbauung sowie dem Verkauf des Landes durch die Rekurrentin könnte bei der Käuferschaft ein Bild der wirtschaftlichen Nähe entstanden sein. Durch die geplante Überbauung haben sich wohl auch die Landparzellen der Rekurrentin

besser verkaufen lassen, weshalb diese zumindest indirekt von der Überbauung profitiert hat, was ebenfalls für eine wirtschaftliche Nähe der Rekurrentin und der Werkerstellerin spricht. Die personelle Verflechtung ist allerdings nur einer von mehreren Umständen, die eine Zusammenrechnung rechtfertigen können. Es gilt daher die gesamten Umstände des Einzelfalls zu betrachten, um eine Zusammenrechnung vorzunehmen oder diese auszuschliessen.

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