

BL_GERICHTE 510 24 18 vom 23. August 2024

BL Gerichte, 2024-08-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_24_18

FR: BL_GERICHTE 510 24 18 du 23 août 2024

IT: BL_GERICHTE 510 24 18 del 23 agosto 2024

Regeste

Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer / Zusammenrechnungspraxis bei der Überbauung einer Parzelle mit 10 StWE-Einheiten durch TU

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 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag 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 die Käuferschaft 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. § 84 Abs. 1 StG wird von der Verkäuferschaft und der Käuferschaft eine Handänderungssteuer von 1,25 % des Kaufpreises auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Zum Kaufpreis gehören alle Leistungen der Käuferschaft für das Grundstück. Bezieht sich der Kaufvertrag nur auf das Bauland und wird zusätzlich ein Werkvertrag über die Errichtung einer schlüsselfertigen Baute durch die Verkäuferschaft 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. 3

Diese so genannte Zusammenrechnungspraxis hat das Bundesgericht wiederholt als nicht willkürlich bzw. nicht verfassungswidrig erachtet.

E. 3.1

Die Verknüpfung der Landveräusserung mit dem Verkauf des ausgearbeiteten Projekts kann ein Indiz für eine Zusammenrechnung sein. Vorliegend wurde bei allen drei Handänderungen jeweils nicht zwei, sondern vielmehr jeweils nur ein einziger Vertrag geschlossen. Obschon in den öffentlich beurkundeten Kauf- und Werkverträgen – wie vom Rekurrenten diesbezüglich vorgebracht – formell eine Trennung zwischen dem Kaufvertrag des Landanteils und der Werkserstellung gemacht wird,

E. 3.2

Ein weiteres Indiz für eine Zusammenrechnung ist die zeitliche Nähe. Vorliegend wurden die Verträge zum selben Zeitpunkt als «uno actu» geschlossen und in einer einzigen öffentlichen Urkunde beurkundet. Trotz des Einwandes des Rekurrenten, dass nicht bei sämtlichen Tripartite-Verträgen automatisch eine Zusammenrechnung vorzunehmen sei, ist mangels zeitlicher Pause zwischen dem Vertragsabschluss des Kaufvertrages und dem Vertragsabschluss des Werkvertrages das Indiz der zeitlichen Nähe vorliegend evident.

E. 3.3

Betreffend das Indiz der personellen Verflechtung zwischen Landverkäuferin und Werkerstellerin ist entsprechend den Ausführungen des Rekurrenten vorliegend weder eine Beteiligung, noch ein besonderes Nahestehendenverhältnis oder eine wirtschaftliche Verknüpfung ersichtlich. Allerdings ist das Vorliegen einer personellen Verflechtung zwischen Landverkäuferin und Werkerstellerin – wie bereits in E. 2.3. ausgeführt – nur eines von mehreren Indizien, das für eine Besteuerung des Werklohnes sprechen kann.

E. 3.4

Als Widerlegung eines letzten Indizes – der mangelnden Entscheidungsfreiheit der Käuferschaft – führt der Rekurrent an, dass der von der Werkerstellerin jeweils gemachte Vorschlag zum Ausbau und zur Raumaufteilung durch die Käuferschaft ohne Beizug der Verkäuferschaft noch individualisiert hätte werden können. Wie in E. 3.1. ausgeführt erlaubt es die Konzeption des Stockwerkeigentums nicht, etwas Anderes als eine Stockwerkseinheit an der dafür vorgesehenen Lage – bspw. dem vierten Stock – im

vorgesehenen Umfang – bspw. 4.5-Zimmer – zu bauen. Anders als bei einem Einfamilienhaus, kann sich die Käuferschaft nach Vertragsschluss nicht noch dazu entscheiden, an einem anderen Ort auf der Parzelle etwas Anderes zu bauen. Gemäss gesetzlicher Vorschrift ist beim Stockwerkeigentum eine Individualisierung der Stockwerkseinheit zudem nur noch in dem Umfang möglich, als dass die gemeinschaftlichen Bauteile, Anlagen und Einrichtungen des Gebäudes, in welchem sich die Stockwerkseinheit befindet, in keiner Weise beschädigt oder in ihrer Funktion und äusseren Erscheinung beeinträchtigt werden (Art. 712a Abs. 2 ZGB). Die Käuferschaft konnte somit lediglich noch über die Innenausgestaltung der ansonsten klar definierten und geplanten Stockwerkseinheit entscheiden, nicht jedoch ob und wo die Stockwerkseinheit gebaut wird. Insofern spricht auch dieser Umstand für eine Zusammenrechnung des Landes- und Werkpreises. Eine Gesamtbetrachtung im vorliegenden Einzelfall zeigt auf, dass gleich mehrere Indizien, die gemäss der Rechtsprechung des Steuergerichts für eine Zusammenrechnung sprechen, gegeben sind; dies teilweise gar in Reinkultur. Die Steuerverwaltung hat somit zu Recht den Werklohn in die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer miteinbezogen.

E. 3.5

Aus der Tatsache, dass die Zusammenrechnungspraxis vorliegend bei sieben der gesamthaft zehn Handänderungen des Rekurrenten nicht angewandt wurde, kann der Rekurrent nichts zu seinen Gunsten herleiten: Jede Transaktion in sich ist selbstständig und die Steuerverwaltung ist bei ihrer Beurteilung nicht an eine vorherige Einschätzung in früheren, wenn auch vergleichbaren oder gar identischen Fällen gebunden. Dies gilt namentlich, wenn die vorherige Beurteilung durch die Steuerverwaltung nach dem Ausgeführten wohl nicht der aufgezeigten Rechtsprechung entsprach. Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht besteht mangels Vorliegen einer rechtswidrigen Praxis der Steuerverwaltung nicht.

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. 7

• 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 und des engen sachlichen Zusammenhangs zwischen dem Grundstückkauf- und dem Bauerrichtungsvertrag 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. 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. 8

3. Die Zusammenrechnungspraxis wird vom Rekurrenten im vorliegenden Fall per se nicht bestritten. Vielmehr ist umstritten, ob die Voraussetzungen gegeben sind, damit diese zur Anwendung gelangen darf.

E. 9

stellt das Objekt «Land» eine Stockwerkeigentumsparzelle resp. einen abstrakten Miteigentumsanteil an der Stammparzelle Nr. xyz GB B. und das Objekt «Werk» den Bau der verkauften Stockwerkseinheit dar. Die Konzeption des «Stockwerkeigentums» bedeutet, dass die Käuferschaft lediglich ein Sonderrecht zur ausschliesslichen Benutzung bestimmter Teile resp. einer Stockwerkseinheit eines Gebäudes erwirbt.

E. 10

Damit dieses Sonderrecht der Käuferschaft überhaupt entstehen und dann auch ausgeübt werden kann, muss aus baulichen Gründen dieser genau definierte Teil bzw. die Stockwerkseinheit als Teil eines gesamten, zuvor behördlich bewilligten Gebäudes gebaut werden. Entsprechend wird gemäss Wortlaut des Kauf- und Werkvertrags eine «bezugsbereite bzw. schlüsselfertige» Wohnung in einem Mehrfamilienhaus geschuldet.

E. 11

Der Landverkauf resp. der Verkauf einer Stockwerkeigentumsparzelle wäre ohne die Werkserstellung resp. den Bau der Stockwerkseinheit als Teil eines Gebäudes gar nicht möglich. Aufgrund dessen ist ein Konnex zwischen dem Kauf- und dem Werkvertrag offensichtlich gegeben. Der Abschluss des einen Vertrages wäre ohne den Abschluss des anderen schlechthin unmöglich gewesen.

E. 12

4. Die Steuerverwaltung hat bereits im Einspracheentscheid vom 7. Februar 2024 auf die für den vorliegenden Fall einschlägige Rechtsprechung und weitere Quellen verwiesen. In ihren Ausführungen in der Vernehmlassung vom 8. April 2024 ist sie zudem auf die einzelnen Indizien eingegangen. Angesichts dessen ist die vom Rekurrenten gerügte Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör nicht gegeben.

E. 13

Vielmehr hat die Steuerverwaltung klar dargelegt, warum die Zusammenrechnungspraxis im vorliegenden Fall zur Anwendung gelangen muss. Der Rekurrent war denn offenkundig auch dazu in der Lage, den Entscheid in sachgerechter Weise anzufechten. 5. 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 2'500.– gehen somit zulasten des Rekurrenten und werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Eine Parteienschädigung wird gemäss § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO nicht entrichtet. Demnach erkennt das Steuergericht:

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