

# **BL\_GERICHTE 510 24 40 vom 7. Februar 2025**

BL Gerichte, 2025-02-07, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_510\\_24\\_40](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_24_40)

FR: BL\_GERICHTE 510 24 40 du 7 février 2025

IT: BL\_GERICHTE 510 24 40 del 7 febbraio 2025

## **Regeste**

Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer / Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Das Steuergericht ist gemäss § 124 Abs. 1 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 beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

### **E. 2**

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

### **E. 3**

Der Vertreter des Rekurrenten macht anlässlich der Verhandlung geltend, dass die Zusammenrechnungspraxis einzig auf der Rechtsprechung und nicht auf einer gesetzlichen Grundlage beruhe, was gegen Art. 127 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) verstosse.

#### **E. 3.1**

Aufgrund des in Art. 127 Abs. 1 BV verankerten Legalitätsprinzips darf eine Steuer nur dann erhoben werden, wenn sich die Ausgestaltung der Steuer, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung in den Grundzügen aus einem Gesetz im formellen Sinn ergeben. Das Erfordernis des formellen Gesetzes bedeutet allerdings nicht, dass jede Einzelheit ausdrücklich in einem formellen Gesetz geregelt sein muss, der Umfang der Steuererhebung muss jedoch aufgrund des Gesetzes hinreichend bestimmt sein. 1

#### **E. 3.2**

Die Brücke zwischen den konkreten Lebenssachverhalten und den generell-abstrakt umschriebenen Tatbeständen in den gesetzlichen Bestimmungen muss durch Auslegung der letzteren gebildet werden, was Aufgabe der Gerichte ist. 2 Bei der Auslegung der gesetzlichen Bestimmungen mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten ist nicht strikte von der zivilrechtlichen Gestaltung auszugehen, die der Steuerpflichtige gewählt hat. Vielmehr ist der Sachverhalt entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen. Bei

steuerrechtlichen Normen, die an wirtschaftliche und nicht vorab zivilrechtliche Gegebenheiten anknüpfen, ist die Zulässigkeit der sog. "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" nicht davon abhängig, ob die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt sind.

### **E. 3.3**

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

### **E. 3.4**

Bei § 81 StG handelt es sich um eine Steuernorm mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten (siehe wirtschaftliche Handänderung in § 81 Abs. 2 StG). Entsprechend darf bei deren Auslegung eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zur Anwendung gelangen. Mit dem stetigen Anstieg der Landpreise sind viele Bau- und Immobilienbetriebe dazu übergegangen, statt wie bis anhin ein Grundstück selbst zu erwerben, zu überbauen und danach das überbaute Grundstück zu verkaufen (zweistufiges Vorgehen), das Land direkt an den Besteller zu vermitteln inkl. Werkvertrag über die Errichtung einer schlüsselfertigen Baute (einstufiges Vorgehen). Aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise erwirbt der Käufer beim einstufigen Vorgehen ein Gesamtpaket, das aus Land und Gebäude besteht (vgl. § 81 Abs. 2 lit. a StG). Mit der Zusammenrechnungspraxis wird – entsprechend dem Sinn und Zweck von § 81 i.V.m. § 69 StG – sichergestellt, dass in Fällen, in welchen der Erwerber wirtschaftlich gesehen ein Gesamtpaket aus Land und Gebäude erwirbt, die Handänderungssteuer nach wie vor auf dem Preis für das Land und das Gebäude erhoben wird. Im Lichte der Rechtsgleichheit spielt es für die Erhebung der Handänderungssteuer keine Rolle, ob sich auf dem Grundstück im Zeitpunkt der Handänderung bereits ein Gebäude befindet oder ob zu diesem Zeitpunkt bereits vertraglich eindeutig feststeht, dass auf dem Grundstück zeitnah ein Gebäude errichtet wird, wofür bereits ein fixfertiges Projekt mit detaillierten Plänen und genau bezifferbaren Erstellungskosten vorliegt. Das Bundesgericht hat die Zusammenrechnungspraxis denn auch wiederholt als nicht willkürlich bzw. nicht verfassungswidrig erachtet.

### **E. 3.5**

Nach dem Ausgeführten beruht die Zusammenrechnungspraxis auf einer hinreichenden gesetzlichen Grundlage und es ist keine Verletzung des Legalitätsprinzips ersichtlich. 4. Die Rekurrenten machen weiter geltend, dass die Voraussetzungen für die Zusammenrechnungspraxis im vorliegenden Fall nicht erfüllt seien. 5.

### **E. 4**

Als indirekte Steuer unterliegt die Handänderungssteuer nicht dem Harmonisierungsauftrag von Art. 129 BV und ist entsprechend auch nicht im Steuerharmonisierungsgesetz geregelt.

### **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. Handänderungen von Grundstücken gleichgestellt sind gemäss § 81 Abs. 2 StG auch Rechtsgeschäfte, die hinsichtlich der Verfügungsgewalt wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken (wirtschaftliche Handänderung). Nach § 69 StG fallen unter den Begriff des Grundstückes insbesondere Grund und Boden und die Gebäude. Bei der

Veräusserung eines bereits überbauten Grundstückes ist daher klar, dass die Handänderungssteuer gestützt auf § 81 i.V.m. § 69 StG sowohl auf dem Landpreis als auch auf dem Werkpreis erhoben wird. Es ist durch Auslegung zu ermitteln, wie es sich in Fällen zukünftig zu errichtenden Bauten verhält, bei denen im Zeitpunkt der Handänderung 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 (sog. Zusammenrechnungspraxis).

#### **E. 5.1**

Wie bereits dargelegt, findet die Zusammenrechnungspraxis dann Anwendung, 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. 5.2**

Ob der Werklohn im vorerwähnten Sinne der Besteuerung nach § 81 Abs. 1 StG unterliegt resp. ob eine wirtschaftliche Nähe vorliegt, welche die Landverkäuferin und die 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. 5.3**

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. 6.1**

Der Rekurrent war bzw. ist Eigentümer von 8 Landparzellen im Baufeld «F. » in B. , die allesamt von der E. AG vermarktet werden.

#### **E. 6.2**

Weiter weist der Werkvertrag vom 26. November 2021 einen klaren Konnex zum Kaufvertrag auf. Nach Ziff. 1.1 betrifft der Werkvertrag den Neubau eines Einfamilienhauses auf der Parzelle Nr. xx GB B. gemäss Baubeschrieb vom 20. November 2021 (inkl. Baupläne). Gemäss Ziff. 1.2 wurde im Verkaufsangebot vom 12. Oktober 2021 ein Verkaufspreis von total CHF 2'416'550.■ festgelegt für den schlüsselfertigen Hausbau inkl. Landerwerb . Dieser Gesamtpreis setzt sich nach Ziff. 1.3 zusammen aus dem Landerwerb (inkl. Anteil an Erschliessungskosten) von CHF 817'960.– und dem Werkpreis von CHF 1'598'590.– für den schlüsselfertigen Hausbau. Gemäss Ziff. 1.4 ist der Werkvertrag nur rechtskräftig, wenn zugleich die Urkunde des Kaufvertrages für den Landerwerb inkl. Erschliessungskosten im Betrage von CHF 817'960.– unterzeichnet wird . In Ziff. 4.3. des Werkvertrages ist sodann festgehalten, dass die Bauherrschaft vor Baubeginn die Parzelle Nr. xx GB B. erwirbt. Aus der Ausgestaltung des Werkvertrages geht somit klar hervor, dass Land und Gebäude ein Gesamtpaket bilden und der Werkvertrag untrennbar mit dem Kaufvertrag verbunden ist.

#### **E. 6.3**

Gemäss Kaufvertrag vom 26. November 2021 verzichten die Parteien auf ihr Recht, gegen eingereichte Baugesuche im Gebiet rund um das Kaufobjekt Einsprache zu erheben, soweit dabei die geltenden baupolizeilichen Vorschriften eingehalten werden (Rz. 45). Zudem verpflichtet die Käuferschaft sich, die bei Bautätigkeiten üblichen Beeinträchtigungen zu dulden ohne gegen die Verkäuferschaft oder andere am Bau beteiligte Dritte irgendwelche Forderungen geltend zu machen (Rz. 44). Weiter ermächtigt die Käuferschaft die Verkäuferschaft mit dem ausdrücklichen Recht der Doppelvertretung und Selbstkontrahierung, bis 24 Monate nach Vertragsunterzeichnungen noch Anpassungen (Änderungen, Löschungen oder Neuerrichtungen von Dienstbarkeiten und zugehörigen Plänen und ggf. der Erlass einer Nutzungs- und Verwaltungsordnung) zur Fertigstellung der Überbauung «G. weg» vorzunehmen, die nötigen Akten (in öffentlichen Urkunden oder Schriftform) in ihrem Namen zu unterzeichnen sowie sämtliche weiteren Erklärungen für sie rechtsgültig abzugeben und beim Grundbuchamt zum Vollzug anzumelden; diese Verpflichtungen gelten auch für Rechtsnachfolger (Rz. 46 - 48). Entgegen der Ansicht des Rekurrenten besteht damit klarerweise eine Verbindung zwischen dem Kaufvertrag und der Überbauung «F. » am G. weg, von welcher die Parzelle Nr. xx GB B. ein Teil ist (1 von insgesamt 8 geplanten EFH). Im Übrigen hat die Notarin den Rekurrenten in Rz. 36 des Kaufvertrages ausdrücklich darauf hingewiesen, dass falls die Deklaration oder eine rechtskräftige Verfügung der kantonalen Steuerverwaltung die Handänderungssteuerpflicht eines separaten Werkvertrages oder einzelner Bauleistungen ergibt, der entsprechende Steuerbetrag den Vertragsparteien gemäss §§ 71 ff. und §§ 81 ff. StG in Rechnung gestellt wird.

#### **E. 6.4**

Die Baubewilligung für das Einfamilienhaus auf der Parzelle Nr. xx GB B. lag bereits vor Abschluss des Kauf- und des Werkvertrages vor (siehe oben E. 6.1). Gemäss § 86 der Verordnung vom 27. Oktober 1998 zum Raumplanungs- und Baugesetz (RBV; SGS 400.11) ist das Baugesuch vom Grundeigentümer zu unterschreiben. Folglich trifft die Aussage des Rekurrenten im Rekurschreiben, er habe zum Zeitpunkt der Kaufvertragsunterzeichnung nichts vom Werkvertrag bzw. vom Bauprojekt gewusst, nicht zu. Anlässlich der Hauptverhandlung hat der Vertreter des Rekurrenten selbst ausgeführt, dass der Rekurrent sein Land auf Vorschlag der E. AG parzelliert und das Baugesuch für das vorliegende Bauprojekt eingereicht hat. Folglich wirkten der Rekurrent und die Werkerstellerin bis zur Veräusserung der Parzellen zusammen und verfolgten gemeinsame Interessen. Der Rekurrent behauptet, er habe nur das Land verkaufen wollen. Jemand, der nur Land verkaufen möchte, wählt allerdings nicht ein derartiges Vorgehen. Der Grund für die Zusammenarbeit ist für die vorliegende Streitfrage letztlich nicht von Bedeutung. Möglicherweise konnte mit der beschriebenen Vorgehensweise ein höherer Kaufpreis erzielt oder die Parzelle schneller veräussert werden. So oder so besteht zwischen dem Rekurrenten und der Werkerstellerin – bezogen auf das fragliche Bauprojekt – eine wirtschaftliche Nähe. Wie bereits in Erwägung 5.1 dargelegt, besteht für die Annahme der Zusammenrechnungspraxis kein Erfordernis einer personellen oder wirtschaftlichen Identität zwischen Landveräusserer und Werkersteller.

#### **E. 6.5**

Der Fokus der Zusammenrechnungspraxis liegt weniger auf der Verkäuferschaft, sondern mehr auf der Käuferschaft bzw. auf dem von ihr erworbenen Objekt. Die E. AG hat das Land inkl. schlüsselfertigem Haus inseriert; die Erwerber haben aus ihrer Sicht ein

Gesamtpaket aus Land und Gebäude erworben. Die Baubewilligung für die Errichtung des Einfamilienhauses lag am 11. November 2021 und damit einen halben Monat vor der Unterzeichnung von Kauf- und Werkvertrag vor. Bei dieser Sachlage war es den Erwerbem unmöglich, die Parzelle Nr. xx GB B. losgelöst vom bereits durch die E. AG ausgearbeiteten und behördlich bewilligten Bauprojekt zu erwerben. Die Erwerber waren zum Zeitpunkt der Kaufvertragsunterzeichnung nicht frei, auf dem Land ein beliebiges Bauprojekt mit einem beliebigen Werkersteller durchzuführen. Im Übrigen wurden von den insgesamt 8 Parzellen der Überbauung F. bislang 3 Parzellen verkauft, wovon alle 3 Parzellen von der E. AG überbaut wurden.

#### **E. 6.6**

Nach dem Ausgeführten liegt die wirtschaftliche Verknüpfung des Rekurrenten bzw. des Landverkäufers und der Werkerstellerin – bezogen auf das veräusserte Bauprojekt – auf der Hand. Kauf- und Werkvertrag bilden ein einheitliches Ganzes, sodass die Käufer nach ihrer Vorstellung ein bebautes Grundstück erworben haben. Folglich hat die Steuerverwaltung die Handänderungssteuer zu Recht auf dem Landpreis und dem Werklohn erhoben. Wer die Steuerfolgen tragen muss, welche durch die gewählte einstufige Vorgehensweise entstanden sind, ist eine Frage der Vertragsgestaltung zwischen dem Rekurrenten und der E. AG und ist für das Steuergericht nicht von Belang. 7. Im Ergebnis erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen. Ausgangsgemäss hat der Rekurrent gestützt auf § 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) die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 2'000.– zu bezahlen und es ist ihm keine Parteientschädigung auszurichten (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO). Demnach erkennt das Steuergericht:

#### **E. 7**

Es ist darauf hinzuweisen, dass beim einstufigen Vorgehen nach wie vor eine niedrigere Handänderungssteuer resultiert wie beim ursprünglich regulären zweistufigen Vorgehen (beim zweistufigen Vorgehen unterliegt der Landpreis zweimal und der Werkpreis einmal der Handänderungssteuer; beim einstufigen Vorgehen unterliegen Land- und Werkpreis je einmal der Handänderungssteuer).

#### **E. 8**

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. 9**

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. 10**

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

### **E. 11**

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. 13**

• 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. 15**

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.

### **E. 16**

Die zeitliche Abfolge der Ereignisse rund um die Handänderung der Parzelle Nr. xx GB B. gestaltet sich wie folgt: ■ Verkaufsangebot vom 12. Oktober 2021 für Neubau des Einfamilienhauses E auf der Parzelle Nr. xx am G. weg, schlüsselfertiger Hausbau inkl. Landerwerb ■ Baubewilligung vom 11. November 2021 ■ Kaufvertrag vom 26. November 2021 ■ Werkvertrag vom 26. November 2021 ■ Baubeginn ab 1. Dezember 2021 Es fällt auf, dass Kauf- und Werkvertrag am gleichen Tag abgeschlossen wurden; diese zeitliche Nähe zwischen den beiden Verträgen ist ein erstes Indiz für die Anwendung der Zusammenrechnungspraxis. Die Tatsache, dass die Baubewilligung bereits vor dem Abschluss von Kauf- und Werkvertrag vorlag, fällt umso mehr ins Gewicht (siehe unten E. 6.5).

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