

# **BL\_GERICHTE 510 2022 65 vom 10. Februar 2023**

BL Gerichte, 2023-02-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_510\\_2022\\_65](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_2022_65)

FR: BL\_GERICHTE 510 2022 65 du 10 février 2023

IT: BL\_GERICHTE 510 2022 65 del 10 febbraio 2023

## **Regeste**

Handänderungssteuer

## **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 Fr. 10'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

### **E. 2**

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

#### **E. 2.1**

Die Handänderungssteuer ist eine Rechtsverkehrssteuer, deren Objekt die entgeltliche Übertragung von Sachen und Rechten bildet. 1 Gemäss § 81 Abs. 1 StG i.V.m. 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 durch den Verkäufer 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**

Ob der Werklohn im vorerwähnten Sinne der Besteuerung nach § 81 Abs. 1 StG unterliegt, ist im Einzelfall stets nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen. Dies muss anhand des Inhalts der massgeblichen Verträge respektive des sich daraus ergebenden Parteiwillens der Vertragspartner ermittelt werden.

#### **E. 2.3**

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. 2.4**

Die Zusammenrechnungspraxis wird vom Rekurrenten im vorliegenden Fall per se nicht bestritten. Dieser moniert vielmehr, dass der von Verwaltung und Gerichtspraxis geforderte enge Zusammenhang zwischen den beiden Verträgen nicht gegeben sei. Als Hauptargument wird dabei ins Feld geführt, dass der Rekurrent neben diversen anderen Eigentümern als Privatperson lediglich zu 20 % Miteigentümer der streitbetreffenden Parzelle gewesen sei und er überdies weder die Miteigentümer beherrsche noch von ihnen keinen allfälligen Gewinn erhalte. Zudem könne aus dem Umstand, dass die D. GmbH einen Auftrag der C. AG erhalten habe, keine Identität abgeleitet werden. Die D. GmbH sei eine von vielen Subunternehmern. Die Totalunternehmerin des Projekts sei die C. AG.

#### **E. 2.5**

Bei der Zusammenrechnungspraxis können jeweils nur jene liegenschaftlichen Werte berücksichtigt werden, die tatsächlich und wirtschaftlich auf den Erwerber übergehen. Dies kann insbesondere dann zutreffen, wenn General- oder Totalunternehmerverträge abgeschlossen werden, welche die Erstellung einer schlüsselfertigen Baute umfassen. Demgegenüber fehlt es am Zusammenhang zwischen dem Verkauf der Liegenschaft und dem Werklohn in Fällen, in denen sich der Veräußerer lediglich zusichern lässt gewisse werkvertragliche Leistungen zu erbringen, der Erwerber aber ansonsten frei ist, mit welchem General- oder Totalunternehmer er die schlüsselfertige Baute realisieren will.

#### **E. 2.6**

Entgegen den Ausführungen des Rekurrenten ist jedoch durchaus von einer wirtschaftlichen Nähe zwischen ihm und dem Werkunternehmer auszugehen. Dies ergibt sich allein schon aus dem Umstand, dass der Rekurrent die Verträge für beide an der Transaktion beteiligten Unternehmen zeichnete. Das gemeinsam verfolgte Interesse, kommt überdies in der Verflechtung der Verträge zum Ausdruck. Es besteht eine zeitliche Nähe zwischen den beiden Vertragsabschlüssen. So wurde der Kaufvertrag bezüglich der Stockwerkseigentumseinheit Nr. SXXX4, GB B. , am 29. Oktober 2019, der Totalunternehmer-Werkvertrag hingegen bereits am 29. August 2019 vom Rekurrenten unterzeichnet. Die Unterzeichnung eines Totalunternehmer-Werkvertrags vor dem (sicheren) Erwerb des zu bebauenden Grundstücks ist zumindest als ungewöhnlich zu bezeichnen. Die Präambel des Totalunternehmer-Werkvertrags (Ziff. 1.2) stellt eine weitere Verbindung zwischen dem Landkauf und dem Totalunternehmer-Werkvertrag her: «Im Mittelpunkt des Werkvertrages steht die Herstellung des Kaufobjektes. Das Grundstück wird mit einem separaten Vertrag mit den jeweiligen Eigentümern gekauft. Dieser Vertrag ist erst ab Beurkundung des Grundstückkaufvertrags gültig.» Da der Werkvertrag vor der Beurkundung des Landkaufs unterzeichnet wurde und der Werkvertrag suspensiv bedingt ist, weshalb er nur Rechtswirksamkeit erlangt, wenn der Grundstückkauf erfolgreich beurkundet wird. Damit ist augenfällig, dass aus der Sicht des Erwerbers ein Vertrag für ein «Gesamtpaket» aus Werk und Land geschlossen wurde, da er den einen nicht ohne den anderen Vertrag geschlossen hätte. Die Verflechtung der Verträge wird durch den Absatz «Zahlungsplan» (Ziff. 4) im Totalunternehmer-Werkvertrag bestimmter, da neben den zu leistenden Akontozahlungen der als «Kauf Baulandparzelle (August 2019)» bezeichnete

Landanteil mit Fr. 490'000.-- ausgewiesen wird. Zwar wurde der Werkpreis inklusive Landanteil in Rechnung gestellt, bei Vorliegen von zwei strikt voneinander getrennten Rechtsgeschäften wird in Totalunternehmer-Werkverträgen der Landerwerb inkl. Erwerbspreis erneut ausgewiesen. Die enge Verflechtung der beiden Verträge resp. die faktische Ausführung als «Gesamtpaket» aus Werk und Land kann zudem als erwiesen erachtet werden, da in Ziff. 1.10 des Totalunternehmer-Werkvertrags festgehalten wird, dass die Handänderungssteuer von den Parteien je zur Hälfte zu tragen sei. Bestünde keine starke Verflechtung des zeitlichen vorgelagerten Totalunternehmers-Werkvertrags mit dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag, hätte also der eine nicht ohne den anderen Vertrag geschlossen werden wollen, dürfte der Totalunternehmer-Werkvertrag keine Handänderungsklausel enthalten. Schliesslich bleibt festzustellen, dass die Rekursgegnerin aufgrund des öffentlich beurkundeten Kaufvertrags bei der Festlegung Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer von einer Quote von 16,67 % des Gesamtpreises ausging, der Rekurrent jedoch in seinen Eingaben und an der heutigen Verhandlung von einer solchen von 20 % ausgeht. Gemäss Grundbuch war der Rekurrent tatsächlich Miteigentümer mit einer Quote von 16,67 % an der streitbetreffenden Liegenschaft. Auch wenn von einer erhöhten Beweiskraft des Grundbucheintrags auszugehen ist, muss die auch im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom Rekurrenten gehaltene Quote von 16,67 % als objektiv falsch bezeichnet werden. Bei einer offensichtlichen, augenfälligen Unrichtigkeit ist das Gericht gehalten, eine Abänderung zum Nachteil der Rekurrenten (sog. reformatio in peius) vorzunehmen. Hier ist jedoch lediglich von einer Unschärfe von 3,33 % auszugehen, weshalb das Steuergericht von einer Abänderung des Einspracheentscheides zum Nachteil der Rekurrenten (sog. reformatio in peius) absieht. 4. Nach dem Ausgeführten ist davon auszugehen, dass der Kaufvertrag vom 29. Oktober 2019 und der Totalunternehmer-Werkvertrag vom 29. August 2019 so voneinander abhängen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre und das Geschäft als Ganzes dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt. Da auch das Kriterium der wirtschaftlichen Nähe zwischen dem Landveräusserer und dem Werkunternehmer vorliegend erfüllt ist, hat die Steuerverwaltung die Handänderungssteuer zurecht auf dem Preis für das Land und das Gebäude berechnet. Entsprechend 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 Fr. 2'000.-- zu bezahlen und es ist ihm keine Parteientschädigung auszurichten (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO). wird erkannt:

#### **E. 4**

Der Praxis des Steuergerichts zufolge darf der Werklohn nur 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 Werkunternehmer weder tatsächlich noch wirtschaftlich identisch sind, in aller Regel nicht zu. Der Werklohn wird demzufolge als Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer des Landveräusserers herangezogen, wenn er 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**

Dies bedeutet, dass Landveräußerer und Werkunternehmer nicht zwingend identisch sein müssen, sondern dass bereits eine wirtschaftliche Nähe ausreicht. Dem Bundesgericht zufolge kommt es darauf an, ob Landverkäuferin und Werkherstellerin derart miteinander verbunden sind, dass sie – bezogen auf das fragliche Bauprojekt -als wirtschaftliche Einheit auftreten.

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