

BL_GERICHTE 510 23 3 vom 9. Juni 2023

BL Gerichte, 2023-06-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_23_3

FR: BL_GERICHTE 510 23 3 du 9 juin 2023

IT: BL_GERICHTE 510 23 3 del 9 giugno 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, 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. 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

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 Werkunternehmer 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, 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. 2.4

Die Zusammenrechnungspraxis wird von der Rekurrentin im vorliegenden Fall per se nicht bestritten. Diese moniert vielmehr, dass der von Verwaltung und Gerichtspraxis geforderte Konnex zwischen den beiden Verträgen nicht gegeben sei. Als Argument führt sie dabei ins Feld, dass die Rekurrentin als Landveräusserin nicht dieselbe Person wie die Generalunternehmerin sei. Die Generalunternehmerin sei die B. GmbH gewesen. Die Steuerverwaltung bringt dagegen vor, dass die Voraussetzung der Identität in wirtschaftlicher Hinsicht gegeben sei, da E. Inhaber und einzelzeichnungsberechtigter Gesellschafter beider involvierter Schwestergesellschaften sei. Bei der B. GmbH handelt es sich um die Schwestergesellschaft der Rekurrentin. So hält E. gemäss Auszug aus dem Handelsregister 75 % der Anteile an der B. GmbH. Bei der Rekurrentin beläuft sich sein Anteil sogar auf 100 %. Somit ist E. bei beiden Gesellschaften beherrschender Anteilinhaber. Demzufolge ist der Steuerverwaltung zuzustimmen, dass zwischen der Rekurrentin und ihrer Schwestergesellschaft B. GmbH eine wirtschaftliche Einheit besteht.

E. 2.5

Die Rekurrentin bringt im Weiteren vor, die Erwerberin sei frei zu entscheiden, mit welcher Generalunternehmung sie das Bauprojekt verwirklichen wolle. Die Rolle der Rekurrentin sei darauf beschränkt gewesen, das Land mitsamt der eingeholten Baubewilligung zu veräussern. Die Steuerverwaltung verweist hingegen auf die zeitliche Abfolge. Diese lasse erhebliche Zweifel an der Darstellung der Rekurrentin aufkommen, da sich die einzelnen Schritte in nächster (zeitlicher) Nähe befänden. Dieser Erwiderung ist zu folgen. Das von der Rekurrentin ins Recht gelegte Totalunternehmer-Angebot der F. AG vom 29. August 2019 ist in mehrfacher Hinsicht auffällig. So wird als Bauherrschaft die C. GmbH geführt, obwohl diese zu diesem Zeitpunkt das Eigentum an der Parzelle noch gar nicht erworben hatte. Auch die Offerte der G. AG vom 11. September 2019 datiert auf einen Zeitpunkt vor dem Kaufvertrag mit der Erwerberin, welcher am 26. Februar 2020 öffentlich beurkundet wurde. Beide Angebote hat die B. GmbH eingeholt. Dies ermöglichte ihr, der Erwerberin eine eigene, attraktivere Offerte zu unterbreiten, da ihr die Konditionen ihrer Konkurrenten bekannt waren. Des Weiteren fällt auf, dass die Offerte der F. AG am 29. Oktober 2019 abgelaufen ist. Der Eigentumserwerb durch die C. GmbH erfolgte jedoch erst mit Grundbucheintrag vom 17. März 2020. Somit ist fraglich, ob die C. GmbH im Zeitpunkt des Erwerbs überhaupt über eine Offerte einer Konkurrentin der Rekurrentin verfügte, die sie hätte annehmen können. Unbestritten ist in jedem Fall, dass die Erwerberin einen Tag nach dem Tagebucheintrag im Grundbuch, d.h. am 18. März 2020, den Werkvertrag mit der B. GmbH unterzeichnete. Dies ist bedeutend kürzer als die Zeitspanne von drei Wochen zwischen Kaufvertragsabschluss und Werkvertragsabschluss, die noch immer als Konnexbegründend angesehen wird.

E. 2.6

An der heutigen Verhandlung bringt die Rekurrentin vor, sie habe das im vorliegenden Fall gewählte Vorgehen bereits bei einem anderen Projekt in H. angewandt. Im Gegensatz zum vorliegenden Fall habe die B. GmbH den Generalunternehmerauftrag dort letztendlich an eine Konkurrentin verloren. Dies zeige, dass die Erwerberin eine freie Wahl bezüglich der Wahl des Generalunternehmers gehabt habe. Wie es sich damit verhält, entzieht sich einer Beurteilung durch das Steuergericht, zumal die Gegebenheiten des von der Rekurrentin angeführten Vergleichsfalls dem Steuergericht nicht bekannt sind. Auch soweit der Vertreter der Rekurrentin in diesem Zusammenhang die Frage aufwirft, was er hätte anders machen sollen, um zu vermeiden, dass Land- und Werkpreis zusammengerechnet werden, kann ihm keine universalgültige Antwort gegeben werden: Wie hiervoor aufgezeigt wurde, muss jeweils anhand der Gesamtheit der Umstände in jedem Einzelfall beurteilt werden, ob eine wirtschaftliche Nähe vorliegt, welche Landverkäuferin und Werkherstellerin bezogen auf das fragliche Bauprojekt als wirtschaftliche Einheit erscheinen lässt. Immerhin lassen sich jedoch verschiedene Umstände benennen, welche in diesem Zusammenhang relevant sein können:

- Personelle Verflechtung zwischen Landverkäuferin und Werkherstellerin
- 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 Werkherstellerin 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.

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 Fr. 2'500.-- gehen somit zulasten der Rekurrentin und werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Eine Parteientschädigung wird nicht entrichtet.

E. 3

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

E. 5

Dies bedeutet, dass Landveräusserer und Werkunternehmer nicht zwingend juristisch 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.

E. 7

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. 9

Es erscheint überdies unrealistisch, dass die C. GmbH in dieser kurzen Zeitspanne weitere Vergleichsangebote der Konkurrenz einholen konnte oder überhaupt wollte. Dies erweckt den Eindruck, dass die Vertragsparteien (die Landveräußerin und Architektin vertreten in der Person von E. sowie die Erwerberin) den Verkauf des Landes sowie die Erbauung der Immobilie als einziges Projekt betrachteten, dieses also mitunter als Einheit oder schlüsselfertige Baute andachten. Im Parallelfall betreffend die C. GmbH (510 2022 95) hat die Erwerberin keine selbst eingeholten Vergleichsangebote als Beweis ediert oder behauptet, solche eingeholt zu haben. Somit vermag auch der Blick auf den Parallelfall nicht auf eine andere Absicht der Parteien hinzudeuten oder gar den Konnex zwischen den beiden Verträgen umzustossen. Die in Art. 5 des Werkvertrags stipulierte Verpflichtung zum Baubeginn bis zum 31. März 2020, d.h. nur 14 Tage nach dem Grundbucheintrag, lässt den Konnex der beiden Verträge nochmals deutlicher zu Tage treten. So scheint es gänzlich ausgeschlossen, innert lediglich zwei Wochen sowohl Vergleichsangebote einzuholen, diese zu analysieren und evtl. zu verhandeln. Lediglich die Schwestergesellschaft der Rekurrentin war aufgrund ihrer Vorkenntnisse in der Lage, innert einer solch kurzen Frist den Baubeginn zu veranlassen. Für die Erwerberin dürfte die Wahl daher nicht schwergefallen sein: Je früher der Baubeginn, desto früher beginnt das Investitionsobjekt nach dem Bauabschluss, Rendite zu generieren. Insofern ist der Steuerverwaltung beizupflichten, dass die zeitliche Nähe der einzelnen Schritte den Eindruck verstärkt, die Erwerberin habe Land und Werk als Einheit erworben.

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