

# **LU\_GERICHTE A 09 156\_2 vom 19. Januar 2011**

LU Gerichte, 2011-01-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu\\_gerichte\\_A\\_09\\_156\\_2](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_09_156_2)

FR: LU\_GERICHTE A 09 156\_2 du 19 janvier 2011

IT: LU\_GERICHTE A 09 156\_2 del 19 gennaio 2011

## **Regeste**

§ 2 Ziff. 3 lit. b HStG. Sogenannte Kettengeschäfte stellen wirtschaftliche Handänderungen dar und begründen die Handänderungssteuerpflicht des Mittelmanns. Für die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist es nicht entscheidend, ob die einzelnen Geschäfte formgültig zustande gekommen sind. | Handänderungssteuer

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Gemäss § 1 HStG erheben der Staat Luzern und die Einwohnergemeinden eine Handänderungssteuer. Als steuerbegründende Handänderung, die die Steuerpflicht auslöst, gilt neben dem in § 2 Ziff. 1 HStG genannten Übergang des Eigentums an einem Grundstück im Sinn von Art. 655 Abs. 2 ZGB auch der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück, namentlich durch die Übertragung eines Kaufrechts und den Eintritt in einen Kauf- oder Kaufvorvertrag; als Handänderung gilt auch der Verzicht auf die Rechte aus Kaufrechts-, Kauf- oder Kaufvorvertrag, sofern dadurch beabsichtigt wird, einem Dritten den Erwerb des Eigentums am Grundstück zu ermöglichen, und das Eigentum in der Folge auf diesen übertragen wird (§ 2 Ziff. 3 lit. b HStG). Steuerpflichtig ist grundsätzlich der Erwerber (§ 4 Abs. 1 Satz 1 HStG). In den Fällen von § 2 Ziff. 3 lit. b HStG wird der aus dem Kaufrechts-, Kauf- oder Kaufvorvertrag Berechtigte erst dann steuerpflichtig, wenn er das Kaufrecht auf einen Dritten überträgt bzw. einen Dritten in den Kauf- oder Kaufvorvertrag eintreten lässt oder wenn er auf die Ausübung eines solchen Rechts verzichtet (§ 4 Abs. 1 Satz 2 HStG). Das Steuermass beträgt 1,5 Prozent des Handänderungswerts (§ 6 HStG). Der Handänderungswert besteht aus sämtlichen Leistungen des Erwerbers (§ 7 Abs. 1 HStG). Bei Handänderungen gemäss § 2 Ziff. 3 lit. b HStG ist die Steuer vom vereinbarten Erwerbspreis zuzüglich einer allfälligen Entschädigung zu erheben (§ 9 HStG).

### **E. 3**

Es steht fest, dass die Beschwerdeführerin nie zivilrechtliche Eigentümerin des Grundstücks Nr. x war; auch standen die an die Dritterwerber veräusserten Miteigentumsanteile zu keinem Zeitpunkt in ihrem Eigentum. Nach Ansicht der Beschwerdegegnerin liegt jedoch eine wirtschaftliche Handänderung in Form eines Kettengeschäfts vor, welche die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin begründet. Das Luzerner Handänderungssteuerrecht erfasst neben den zivilrechtlichen Handänderungen, wie gesagt, auch jene Fälle, in denen die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück übertragen wird (sog. wirtschaftliche Handänderungen, § 2 Ziff. 3 HStG; LGVE 2009 II Nr. 27 E. 2c/bb, auch zum Folgenden). Eine wirtschaftliche Handänderung ist im allgemeinen dann anzunehmen, wenn die Verfügungsgewalt über ein Grundstück - wichtigster Inhalt des zivilrechtlichen Eigentums - in der Weise übertragen wird, dass wirtschaftlich und tatsächlich eine ähnliche

Wirkung eintritt wie bei einer zivilrechtlichen Handänderung. Die Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für die Besteuerung wirtschaftlicher Handänderungen war denn auch eines der Hauptziele, die bei Erlass des Handänderungssteuergesetzes vom 28. Juni 1983, welches das Gesetz von 1897 ersetzte, verfolgt wurden (vgl. Botschaft B 114 vom 15.10.1982, S. 907f.). Zu den ausdrücklich normierten Tatbeständen der wirtschaftlichen Handänderung gehören gemäss § 2 Ziff. 3 lit. b HStG einerseits die Übertragung eines Kaufrechts und der Eintritt eines Dritten in einen Kauf- oder Kaufvorvertrag und andererseits der Verzicht auf die Rechte aus einem Kaufrechts-, Kauf- oder Kaufvorvertrag zugunsten eines Dritten, um diesem den (später auch erfolgten) Eigentumserwerb zu ermöglichen. Der Gesetzgeber wollte mit dieser Regelung die so genannten Kettengeschäfte erfassen (Botschaft, a.a.O., S. 908). Ein Kettengeschäft liegt vor, wenn ein Grundstück vom Veräusserer über eine oder mehrere Personen, denen - namentlich aus Kaufvertrag, Kaufrechtsvertrag, Kaufvorvertrag oder Vorkaufsrechtsvertrag - eigentümerähnliche Stellung zukommt, auf einen neuen zivilrechtlichen Eigentümer übertragen wird (BG-Urteil vom 22.3.1985, StE 1985 B 42.22 Nr. 1, E. 3a, mit Hinweisen; BG-Urteil 2C\_278/2009 vom 2.2.2010, E. 2.2; vgl. auch Botschaft, a.a.O., S. 910f.). Zivilrechtlich findet bei der wirtschaftlichen Handänderung im Rahmen des Kettengeschäfts zwar nur eine Veräusserung statt, doch wirtschaftlich betrachtet wird mit einem solchen Geschäft derselbe Erfolg erzielt wie wenn der Berechtigte das Grundstück zunächst selbst erworben und dann an den Dritten weiterveräussert hätte (vgl. LGVE 1990 II Nr. 22 E. 1 mit Hinweisen). Wesentliches Merkmal des Kettengeschäfts ist somit, dass zwischen dem ersten und dem letzten Glied der Kette eine Eigentumsübertragung stattfindet. Die wirtschaftliche Handänderung setzt mithin zwei Rechtsgeschäfte voraus: Mit dem ersten wird die tatsächliche Verfügungsgewalt (z.B. durch die Einräumung eines Kaufrechts) von einem Mittelsmann erworben, und mit dem zweiten wird sie von diesem Mittelsmann auf einen Dritten übertragen. Erst mit der Abtretung bzw. der Übertragung des Kaufrechts, mit dem Eintritt des Dritten in den Kauf- oder Kaufvorvertrag oder mit dem auf den Verzicht des Berechtigten folgenden Eigentumserwerb des Dritten ist der Tatbestand der wirtschaftlichen Handänderung erfüllt, und der Zwischenhändler wird steuerpflichtig (§ 4 Abs. 1 Satz 2 HStG; Botschaft, a.a.O., S. 910f.; vgl. BG-Urteil vom 22.3.1985, StE 1985 B 42.22 Nr. 1, E. 3b/bb; BGE 92 I 93 E. 5). Dabei ist es nicht notwendig, dass die Übertragung der Rechte auf einen Dritten von Anfang an vorgesehen war, indem im ersten Vertrag explizit ein Substitutionsrecht vereinbart wurde. Massgebend sind vielmehr die gesamten Umstände (BG-Urteil 2C\_278/2009 vom 2.2.2010, E. 2.2).

#### **E. 4**

Beim Entscheid über das Vorliegen einer wirtschaftlichen Handänderung sind alle vertraglichen Abmachungen heranzuziehen, welche die Gestaltung des Rechtsverhältnisses im Zeitpunkt der Übertragung der eigentumsähnlich wirkenden Befugnisse beeinflusst haben: Zu berücksichtigen sind Parteiwille, Absichten und Ziele der Parteien, die in den vertraglichen Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben (VG BL, Urteil vom 27.7.1983, StE 1985 B 42.22 Nr. 1, E. 4). a/aa) Vorliegend ist zunächst die Vereinbarung vom 17. September 2003 heranzuziehen. Gemäss der einleitenden Bemerkung beabsichtigte die damalige Eigentümerin, die A AG, das Grundstück Nr. x zu verkaufen, und die Beschwerdeführerin beabsichtigte, das Grundstück mit einem Mehrfamilienhaus zu überbauen. Zu diesem Zweck räumte die Grundeigentümerin der Beschwerdeführerin das alleinige und ausschliessliche Recht ein, auf dem Grundstück Nr. x den Bau eines Mehrfamilienhauses zu planen und bei Vorliegen einer rechtskräftigen Baubewilligung das

Grundstück zum Preis von Fr. 1200000.- zu erwerben (Ziff. 1 der Vereinbarung). Die Grundeigentümerin erklärte sich aber auch damit einverstanden, das Grundstück nach Vorliegen der Baubewilligung direkt an die von der Beschwerdeführerin bezeichneten Drittkäufer zu verkaufen (Ziff. 7). Für den Fall, dass bis zum Ablauf der vereinbarten Frist (spätestens 31.12.2004) nicht alle Miteigentumsanteile verkauft wären, verpflichtete sich die Beschwerdeführerin, die verbleibenden Miteigentumsanteile selbst zu erwerben (Ziff. 7). Die Vereinbarung beinhaltet somit (unter anderem) ein Kaufsrecht der Beschwerdeführerin (vgl. Art. 216 Abs. 2 OR). Der Umstand, dass das Kaufsrecht entgegen Art. 216 Abs. 2 OR nicht öffentlich beurkundet wurde und damit zivilrechtlich nicht gültig war, ist für die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht entscheidend (BG-Urteil vom 22.3.1985, StE 1985 B 42.22 Nr. 1, E. 3, auch zum Folgenden). Vielmehr kann auch ein formungültiger Vertrag unter bestimmten Umständen und verbunden mit formlos gültigen Rechtsgeschäften dazu führen, dass der Mittelsmann die einem Eigentümer zustehenden Befugnisse ausüben und einem Dritten den Eigentumserwerb ermöglichen kann, weil sich der zivilrechtliche Eigentümer an die getroffenen Abmachungen gebunden fühlt und zur rechtsgenügenden Veräusserung an einen Dritten Hand bietet. Massgebend ist in steuerrechtlicher Hinsicht mithin nicht die Form, sondern der Zweck der Vereinbarung. Mit dem Kaufsrecht verbunden ist ein Substitutionsrecht, welches es der Beschwerdeführerin erlaubt, von ihr ausgewählte Dritte als Käufer der Miteigentumsanteile zu stellen, anstatt das Grundstück selbst zu erwerben. Indem sich die Grundeigentümerin zum Vertragsschluss mit der Beschwerdeführerin oder mit den von dieser ausgewählten Dritten einverstanden erklärte, verzichtete sie gleichzeitig auf das ihr als Eigentümerin zustehende Recht, über das Grundstück nach ihrem Gutdünken zu verfügen und das Grundstück z.B. anderweitig zu verkaufen oder von einem Verkauf ganz abzusehen. Darüber hinaus gestattete die Grundeigentümerin der Beschwerdeführerin, die Überbauung des Grundstücks auf eigene Kosten zu planen (Ziff. 1 und Ziff. 9) und die Baubewilligung einzuholen (vgl. Ziff. 4). Für die Beschwerdeführerin war es entscheidend, mit den nachmaligen Käufern der Miteigentumsanteile Werkverträge (über die Erstellung der einzelnen Wohneinheiten) vereinbaren zu können, um daraus einen Gewinn zu erzielen. Gestützt auf Ziff. 7 der erwähnten Vereinbarung konnte die Beschwerdeführerin, nachdem sie mit einem potenziellen Erwerber eine Einigung über die werkvertraglichen Bedingungen erzielt hatte, diese Person der A AG als Käufer melden; und die A AG war dann zum Vertragsschluss mit dieser Person verpflichtet. Insgesamt räumte die Grundeigentümerin der Beschwerdeführerin somit einen wesentlichen Teil der Verfügungsmacht über ihr Grundstück ein und begab sich damit in handänderungssteuerrechtlich massgeblicher Weise ihrer Handlungsfreiheit zugunsten der Beschwerdeführerin. bb) Die Beschwerdeführerin bestreitet demgegenüber, dass ihr ein wesentlicher Teil der Verfügungsmacht zugestanden habe. Dazu beruft sie sich auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich. Nach den Ausführungen des Zürcher Verwaltungsgerichts gehören zu den wesentlichen Befugnissen eines Baulandeigentümers, deren Übertragung auf einen Dritten für die Annahme einer wirtschaftlichen Handänderung in Gestalt eines Kettenhandels unabdingbar sei, nicht nur die Möglichkeit, den (späteren) Grundstückerwerber auszuwählen und ihm die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück zu verschaffen, sondern (kumulativ) auch die Möglichkeit, den Preis dafür - d.h. den "Kaufpreis" - selber zu bestimmen (VG ZH, Urteil vom 26.9.2001, in: ZStP 2002, S. 51f., E. 2a, auch zum Folgenden). Denn bloss unter diesen Voraussetzungen könne gesagt werden, der wirtschaftlich Berechtigte handle

wie ein Eigentümer, also auf eigene und nicht auf Rechnung des Grundeigentümers oder des späteren Erwerbers. Der Berechtigte müsse mit andern Worten die Möglichkeit haben, Dritten das Grundstück anzubieten, wie wenn es sein Eigentum wäre, einen beliebigen Mehrpreis zu bestimmen und den (allfälligen) Zwischengewinn zu behalten, d.h. diejenige wirtschaftliche Möglichkeit auszunützen, die für den Eigentümer von Bauland die wesentliche ist. Die Beschwerdeführerin leitet daraus ab, dass ihr diese wesentliche, aus dem Eigentum fliessende Befugnis zur selbständigen Preisfestsetzung nicht zugestanden habe, weil sie an den mit der Grundeigentümerin vereinbarten Preis von Fr. 1200000.- gebunden gewesen sei. Folglich dürfe sie auch nicht mit einer zivilrechtlichen Eigentümerin gleichgesetzt werden. cc) Der Luzerner Gesetzgeber wollte mit der ausführlichen Regelung in § 2 Ziff. 3 lit. b HStG unterschiedliche Arten von Kettengeschäften erfassen. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kommt es im Luzerner Handänderungssteuerrecht jedoch nicht darauf an, ob der wirtschaftlich berechtigte Mittelsmann den Grundstückspreis bei der Weiterübertragung seiner Ansprüche selbst festsetzen kann, namentlich um damit einen Gewinn zu erzielen. Ebenso wenig ist erforderlich, dass der Zwischenhändler für seinen Verzicht zugunsten eines Dritten entschädigt wird. Dies ergibt sich primär aus dem Gesetzestext, welcher kein derartiges Kriterium vorsieht. Sodann wird in der Botschaft einerseits ausdrücklich festgehalten, dass die Übertragung der Rechte und Pflichten aus dem Vertrag "womöglich mit Gewinn" erfolgen könne (Botschaft, a.a.O., S. 910), was eine Gewinnabsicht des Zwischenhändlers zwar nicht ausschliesst, sie aber auch nicht voraussetzt. Andererseits braucht gemäss den Ausführungen der Botschaft auch der Verzicht des Erstberechtigten zugunsten eines Dritten nicht gegen Entschädigung zu erfolgen (Botschaft, a.a.O., S. 911). Der Einwand der Beschwerdeführerin, dass sie über kein Recht zur selbständigen und freien Preisfestsetzung für den Verkauf der Parzelle verfügt, sondern diesbezüglich eine Bindung an den Preis von Fr. 1200000.- bestanden habe, ist nach dem Gesagten unbehelflich. Er ist im Übrigen auch insofern unbegründet, als er zumindest in der Vereinbarung vom 17. September 2003 keine Stütze findet: Zwar war die A AG gemäss Ziff. 1 des Vertrags verpflichtet, das Grundstück zum Preis von Fr. 1200000.- an die Beschwerdeführerin zu verkaufen; entsprechend hatte die Beschwerdeführerin dafür besorgt zu sein, dass die Verkäuferin diesen garantierten Verkaufspreis erhielt. Dabei trug sie das Risiko, selbst für den Preis von Fr. 1200000.- aufkommen zu müssen, wenn sie keine Drittkäufer finden würde. Aus der Vereinbarung ist jedoch nicht ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin verpflichtet gewesen wäre, diesen Preis an die Dritterwerber weiterzugeben. Für den Fall, dass die Beschwerdeführerin bloss drei Kaufinteressenten für die vier Miteigentumsanteile hätte beibringen können, diese aber bereit gewesen wären, z.B. je Fr. 350000.- für einen Viertel der Parzelle zu bezahlen, wäre die Beschwerdeführerin verpflichtet gewesen, den vierten Miteigentumsanteil selbst zu erwerben (vgl. Ziff. 7 der Vereinbarung). Ausgehend davon, dass Ziff. 1 einen garantierten Kaufpreis von Fr. 1200000.- vorsah, hätte sie den vierten Miteigentumsanteil zu einem Preis von Fr. 150000.- (Fr. 1200000.- minus [3 u Fr. 350000.- =] Fr. 1050000.-) erwerben und ihn in der Folge allenfalls mit Gewinn weiter verkaufen dürfen. Damit wäre es ihr möglich gewesen, durch den späteren Verkauf der verbliebenen Parzelle einen Gewinn zu realisieren. dd) Aus den von der Beschwerdeführerin angerufenen Regelungen des StHG und des GGStG lässt sich ebenfalls nichts zu ihren Gunsten ableiten. Zwar sehen auch diese beiden Gesetze die Besteuerung von wirtschaftlichen Handänderungen vor (Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG; § 3 Ziff. 2 bis 7 GGStG). Allerdings unterscheiden sich die Handänderungssteuer und die Grundstückgewinnsteuer in wesentlichen Punkten: So

handelt es sich bei der Grundstückgewinnsteuer um eine direkte Steuer, die den Steuerpflichtigen wegen seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit trifft (BGE 121 II 726 E. 3.2.2) und grundsätzlich bei Veräusserungen erhoben wird, die entgeltlich sind und einen Gewinn abwerfen (Zwahlen, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. 1: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel 2002, N 32 zu Art. 12 StHG). Demgegenüber ist die Handänderungssteuer eine indirekte Steuer des kantonalen Rechts, welche vom Erwerber zu errichten ist (BGE 131 I 398 E. 3.4). Steuerobjekt bildet die Handänderung als solche, der zivilrechtliche oder zumindest wirtschaftliche Übergang eines Grundstücks auf den Erwerber (vgl. BGE 131 II 725 E. 3.2.1; 131 I 398 E. 3.4). Es handelt sich mithin um eine Rechtsverkehrssteuer. Der Steuerberechnung liegt in allen Fällen das gleiche Steuermass zugrunde, und die Steuer wird selbst dann ausgelöst, wenn die Veräusserung mit Verlust erfolgt (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N 4 zu § 227 StG). b/aa) Sodann sind die Reservationsvereinbarungen zu berücksichtigen, welche die Beschwerdeführerin mit den Kaufsinteressenten traf. Darin verpflichteten sich die jeweiligen Vertragspartner einerseits (sinngemäss) zur Unterzeichnung eines Grundstückkaufvertrags mit der A AG, wobei der Kaufpreis für den Miteigentumsanteil bereits festgelegt wurde. Andererseits verpflichteten sie sich auch zum Abschluss eines Werkvertrags mit der Beschwerdeführerin als Generalunternehmerin sowie zur Leistung einer unverzinslichen Anzahlung auf den Werkpreis. Eine Reservationsvereinbarung ist bereits auf den 28. Januar 2003 datiert. Wann die übrigen Reservationsvereinbarungen abgeschlossen wurden, lässt sich den Akten dagegen nicht entnehmen. Weitere Abklärungen erübrigen sich jedoch, weil auch die Beschwerdeführerin nicht bestreitet, die Reservationsvereinbarungen bis zum 31. Dezember 2004 abgeschlossen zu haben. Die Kaufverträge über die Stockwerkseinheiten wurden am 19. Juli bzw. 4. August 2005 öffentlich beurkundet. An den gleichen Daten wurden jeweils auch die Werkverträge über die Erstellung des Mehrfamilienhauses geschlossen. bb) Die Beschwerdegegnerin erachtet die Reservationsvereinbarungen als wesentlich und steuerbegründend. Die Beschwerdeführerin macht demgegenüber geltend, die Vereinbarung vom 17. September 2003 sei, nach Ausschöpfung der vertraglichen Verlängerungsoption bis 31. Dezember 2004, per 1. Januar 2005 ohne weiteres dahingefallen und habe danach keine Rechtswirkungen mehr entfalten können (vgl. Ziff. 5 und 6 der Vereinbarung vom 17.9.2003), zumal sie nicht verlängert worden sei. Im Zeitpunkt des Verkaufs der Miteigentumsanteile im Jahr 2005 habe ihr somit keine wirtschaftliche Verfügungsmacht (mehr) zugestanden, welche sie auf Dritte hätte übertragen können. Charakteristisch für den steuerpflichtigen Kettenhandel sei jedoch, dass der Ersterwerber die wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht nur erlange, sondern dass er diese in der Folge auch zugunsten eines Dritten ausübe. Etwas anderes lasse sich auch nicht aus den Reservationsvereinbarungen ableiten. Denn diese seien mangels öffentlicher Beurkundung nur moralisch, nicht aber rechtlich verbindlich gewesen, und hätten überdies ohnehin nur die Beschwerdeführerin und die Kaufsinteressenten zu binden vermocht, nicht aber die Grundeigentümerin. cc) Wie bereits ausgeführt, ist es für die steuerliche Beurteilung nicht entscheidend, ob der Kaufrechtsvertrag öffentlich beurkundet wurde oder nicht (s. E. 4a/aa). Ebenso wenig kann es bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise darauf ankommen, ob bei der Übertragung des Kaufrechts die Form eingehalten wurde (vgl. Art. 216b Abs. 2 OR), sondern es ist die tatsächliche Ausübung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ausschlaggebend (BG-Urteil vom 22.3.1985, StE 1985 B 42.22 Nr. 1, E.

3). Die Vereinbarung vom 17. September 2003 sah, wie gesagt, vor, dass die Beschwerdeführerin das Kaufsrecht auf Dritte übertragen dürfe (E. 4a/aa). Dies tat sie, indem sie mit den Kaufsinteressenten Reservationsvereinbarungen abschloss. Zwar wurde in diesen Vereinbarungen jeweils festgehalten, dass es sich beim Landkauf um ein separates Geschäft mit der Grundeigentümerin handle, wobei der Verkaufspreis für den betreffenden Miteigentumsanteil jeweils bereits festgelegt wurde. Weder diese noch die übrigen Klauseln boten jedoch Anlass, daran zu zweifeln, dass der Grundstückkauf zustande kommen würde. Der Werkvertrag und der Grundstückkaufvertrag wurden ausserdem derart miteinander verknüpft, dass der eine nicht ohne den anderen zustandekommen würde. Aus dem Inhalt der Reservationsvereinbarungen geht somit klar hervor, dass die Beschwerdeführerin gegenüber den Kaufsinteressenten als wirtschaftlich Verfügungsberechtigte auftrat. Des Weiteren band die Beschwerdeführerin die Kaufsinteressenten an sich, indem sie sie zur Leistung einer unverzinslichen Anzahlung von Fr. 50000.- auf den Werkspreis verpflichtete, welche am Tag des Abschlusses der Reservationsvereinbarung zu bezahlen war und bei Nichtabschluss des Werkvertrags zu ihren Gunsten verfallen wäre. Nur schon deswegen ist es nicht gerechtfertigt, den Reservationsvereinbarungen die rechtlich bindende Wirkung vollends abzuspochen und sie lediglich auf eine moralische Verpflichtung zu reduzieren. Das Kaufsrecht wurde faktisch also bereits mit Abschluss der jeweiligen Reservationsvereinbarung von der wirtschaftlich berechtigten Beschwerdeführerin auf die zukünftigen Grundstückskäufer übertragen. Dass die Kaufverträge zwischen der Grundeigentümerin und den Käufern erst später beurkundet wurden, vermag daran nichts zu ändern. Damit verfängt die Argumentation der Beschwerdeführerin nicht, dass sie im Beurkundungszeitpunkt aufgrund der Hinfälligkeit der Vereinbarung vom 17. September 2003 keine wirtschaftliche Verfügungsmacht mehr habe übertragen können. Zudem entfällt die Prüfung der Frage, ob die Vereinbarung vom 17. September 2003 allenfalls stillschweigend über den 31. Dezember 2004 hinaus verlängert worden sei. Offenbleiben kann hier schliesslich, ob der Formmangel durch die allseitige Erfüllung der formungültigen Vereinbarungen geheilt wurde, wie die Beschwerdegegnerin vorbringt. Immerhin ist auch daran zu erinnern, dass die Berufung auf einen Formmangel rechtsmissbräuchlich sein kann, wenn sie nach der freiwilligen Erfüllung des mangelhaften Vertrags erfolgt (vgl. Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], I. Teil, 2. Aufl., Basel 1982, N 31 zu Art. 2 BdBSt), was hier aber ebenfalls nicht weiter ausgeführt werden soll. c) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich die Beschwerdeführerin mit der Vereinbarung vom 17. September 2003 die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück Nr. x sicherte, und diese in der Folge auch ausübte, namentlich indem sie ihre Kaufsrechte auf die jeweiligen Kaufsinteressenten übertrug. Die zivilrechtliche Eigentumsübertragung erfolgte anschliessend nach den Vorgaben der Beschwerdeführerin, wobei sich die Mitwirkung der Grundeigentümerin auf die sachenrechtlich unumgängliche Teilnahme an der öffentlichen Beurkundung beschränkte. Damit liegt eine wirtschaftliche Handänderung im Sinn von § 2 Ziff. 3 lit. b HStG vor. Bezüglich des Handänderungswerts und der Berechnung der Handänderungssteuer, welche die Beschwerdeführerin nicht anfecht, wird auf die zutreffenden Ausführungen im angefochtenen Entscheid verwiesen. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist damit unbegründet.