

LU_GERICHTE A 94 109 vom 18. August 1995

LU Gerichte, 1995-08-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_94_109

FR: LU_GERICHTE A 94 109 du 18 août 1995

IT: LU_GERICHTE A 94 109 del 18 agosto 1995

Regeste

§ 7 Abs. 1 HStG. Handänderungswert; vom Erwerber herbeigeführte Werterhöhung. Eine Wertvermehrung, die von den späteren Käufern selbst erschaffen und finanziert wurde, darf nicht in die Bemessung der Handänderungssteuer einbezogen werden, da sie aus wirtschaftlichem Blickwinkel nicht Gegenstand der rechtsgeschäftlichen Eigentumsübertragung ist. | Handänderungssteuer

Erwägungen

E. 2

Nach § 2 Ziff. 1 des Gesetzes über die Handänderungssteuer (HStG) gelten als steuerbegründende Handänderungen u.a. der Übergang des Eigentums an einem Grundstück im Sinn von Art. 655 Abs. 2 ZGB sowie der Übergang von Miteigentumsanteilen an Grundstücken (Art. 655 Abs. 2 Ziff. 4), die Änderung im Personenbestand von Gesamthandverhältnissen, die Veränderung der Anteilsrechte sowie die Aufhebung des Gesamteigentums (Ziff. 2). Steuerfrei sind die Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum und umgekehrt, soweit die Beteiligungsverhältnisse nicht ändern, sowie die Realteilung von Gemeinschaftsgut, soweit die zugeteilten Grundstücke den bisherigen Anteilen entsprechen (§ 3 Ziff. 4 HStG). Unter den Beschwerdeführerinnen ist zu Recht unbestritten, dass die mit Vertrag vom 28. Juni 1993 erfolgte Zuweisung der Parzellen zu Alleineigentum, welche Eigentumsübertragung ins Grundbuch eingetragen wurde, einen steuerbegründenden Tatbestand darstellt. Laut Auskunft des Grundbuchverwalters des Amtes Z vom 17. August 1995 standen die veräusserten Grundstücke entgegen der im Schreiben vom 11. Februar 1994 vertretenen Auffassung der Kantonalen Steuerverwaltung im Miteigentum der Gesellschafter zu je 1/5. Dies ist hier, obschon für die steuerrechtliche Behandlung nicht weiter von Belang, auch gegenüber den Ausführungen im Einspracheentscheid klarzustellen. Streitig und somit zu prüfen ist einzig die Höhe des Handänderungswertes, bzw. welcher Wert für die Berechnung der Handänderungssteuer massgebend ist.

E. 3

a) Die Handänderungssteuer beträgt 1,5% des Handänderungswertes (§ 6 HStG). Gemäss § 7 HStG besteht der Handänderungswert aus sämtlichen Leistungen des Erwerbers (Abs. 1). Ist der Erwerbspreis nicht feststellbar, z.B. bei Tausch, Schenkung oder Erbgang, ist die Steuer bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken vom Katasterwert zu berechnen; das gleiche gilt, wenn der vereinbarte Erwerbspreis diese Werte nicht erreicht (Abs. 2). Mit dieser Regelung verzichtete der Gesetzgeber auf eine detaillierte Aufzählung der für die Bestimmung des Handänderungswertes massgebenden Leistungen. Dies bleibt der Gerichts- und Verwaltungspraxis vorbehalten (LGVE 1990 II Nr. 23 Erw. 2). b) Die Ermittlung des Handänderungswertes ergibt sich einerseits aus dem Grundstücksbegriff und

andererseits aus dem Grundsatz, wonach sämtliche Leistungen des Erwerbers der Besteuerung unterliegen, soweit sie mit der Handänderung in einem ursächlichen Zusammenhang stehen. Besondere Probleme stellen sich, wenn ein Grundstück mit dem Rohbau erworben und gleichzeitig in einem separaten Vertrag die Erstellung des Hauses vereinbart wird. Der gleiche Fall liegt vor, wenn der Wille des Käufers auf den Erwerb eines Hauses gerichtet ist, über das Land und die zu erstellende Baute jedoch separate Verträge abgeschlossen werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist die Handänderungssteuer auf der Summe von Landpreis und Werklohn zu erheben, wenn Kauf- und Werkvertrag so voneinander abhängen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des andern gekommen wäre und das Geschäft als Ganzes wirtschaftlich dem Verkauf eines fertigen Hauses gleichkommt (LGVE 1990 II Nr. 23 mit Hinweisen auf LGVE 1986 II Nr. 11; vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 16.9.1986, in: Steuer Revue 1987, S. 167, und dort zitierte Hinweise auf Materialien und Lehre). Die Praxis, Kauf- und Werkpreis der Steuerberechnung zugrunde zu legen, hat das Bundesgericht wiederholt als nicht willkürlich erklärt, so für den Kanton Luzern zuletzt im Urteil B. vom 24.4.1990 (vgl. auch BGE 91 I 173 sowie die in LGVE 1986 II Nr. 11 zitierten Fundstellen; ferner ASA 54,690 für den Kanton Basel-Land, ASA 50,445 für den Kanton Zürich und ASA 44,61 für den Kanton Schwyz). Dies gilt selbst dann, wenn die Parteien des Kauf- und Werkvertrages nicht identisch sind. Voraussetzung ist allerdings, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Gesetz verankert ist, was nach § 2 Ziff. 3 HStG in der Fassung vom 28. Juni 1983 zutrifft (LGVE 1990 II Nr. 23 Erw. 2 am Ende mit Hinweis auf BGE 91 I 176f.). Sind der Kauf- und Werkvertrag derart voneinander abhängig, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre, so kann nach Auffassung des Bundesgerichtes gefolgert werden, dass der Käufer nicht nur die Grundparzelle, sondern wirtschaftlich das fertig überbaute Grundstück erworben habe (ASA 54,695 Erw. 4, 50,448 Erw. 2 mit Hinweisen, sowie nicht veröffentlichtes BG-Urteil B. vom 24.4.1990). An dieser Rechtsprechung ist festzuhalten. c) In den Rechtsschriften wird mehrfach auf BGE 53 I 187 verwiesen. Jenem Sachverhalt lag ein Schenkungsvertrag zugrunde, dessen Gegenstand ein Stück Land war, auf dem der Beschenkte vor der grundbuchlichen Eigentumsübertragung Gebäulichkeiten auf eigene Kosten hatte errichten lassen. Das Bundesgericht hat die Frage nach der Berechnung der Handänderungsabgabe auf dem Boden- und Gebäudewert verneint, wobei es sich von folgenden Erwägungen leiten liess: «Für die Handänderungsgebührenpflicht ist der Wert des "veräusserten" Grundstückes massgebend, d.h. der Gegenstand der rechtsgeschäftlichen Übertragung von Grundeigentum, und eine Werterhöhung, die durch den Erwerber selber herbeigeführt wurde, kann jedenfalls dann nicht in Betracht fallen, wenn derselbe zu deren Vornahme berechtigt war. Eine solche vom Erwerber berechtigterweise erschaffene Wertvermehrung mit der Handänderungsgebühr zu belasten, widerspricht dem Wesen der Gebühr als Verkehrssteuer, die nur die freiwilligen rechtsgeschäftlichen Verfügungen des Eigentümers trifft. Dieser (i.c. der Schenker) hatte die Verfügung über das Grundstück tatsächlich schon vor der förmlichen Übertragung dem Erwerber überlassen, und in der formellen Übertragung der auf diese Weise erstellten Gebäude liegt nicht eine neue Verfügung über dieselben. Das ergibt sich schon aus der zivilrechtlichen Ordnung dieses Verhältnisses. Nach Art. 673 ZGB hat der Ersteller eines Baues das Recht, die Abtretung des Eigentums an Grund und Boden gegen angemessene Entschädigung zu verlangen, wenn der Wert eines auf fremdem Grund und Boden erstellten Baues offen den Wert des Bodens übersteigt und wenn sich der Ersteller im guten Glauben befand, welche Voraussetzung um so mehr erfüllt ist, wenn dies mit dem Willen des

Eigentümers geschieht. Hat aber der Ersteller nach Art. 673 ZGB einen Anspruch darauf, dass ihm unter den gesetzlichen Voraussetzungen Grund und Boden gegen angemessene Entschädigung abgetreten wird, so liegt darin zivilrechtlich eine Abschwächung und Milderung des Grundsatzes von Art. 667 ZGB in der Weise, dass der Eigentümer des Grundstückes zur Abtretung sogar gezwungen werden kann, wobei auf das wirtschaftliche Moment des Verhältnisses des Wertes von Grund und Boden und Bau abgestellt wird. Um so mehr muss bei der steuerlichen Behandlung eines solchen Verhältnisses die wirtschaftliche Betrachtung ausschlaggebend sein. Und dies führt dazu, dass in diesem Falle von einer gebührenpflichtigen Handänderung mit Bezug auf die auf dem abgetretenen Grund und Boden erstellten Gebäude nicht die Rede sein kann oder - aus dem Gesichtspunkte des der Gebührenpflicht zugrunde zu legenden Veräusserungspreises betrachtet - dass nur der Wert von Grund und Boden der Berechnung der Handänderungsgebühr zugrunde gelegt werden darf, nicht aber auch die Wertvermehrung, die von Aufwendungen des Erwerbers selber herrührt.» Die Besteuerung auf der Summe von Land- und Gebäudewert betrachtete das Bundesgericht als willkürlich, da dies einer vernünftigen Gesetzesauslegung widerspreche und auf das Wesen der Handänderungssteuer als Verkehrssteuer einerseits und auf die zivilrechtliche Ordnung und wirtschaftliche Bedeutung des Verhältnisses andererseits keine Rücksicht nehme. Unter Bezugnahme auf dieses Urteil wird in der Lehre die Meinung vertreten, es handle sich hierbei um einen Grundsatz, welcher als Schranke des Bundesrechts (Art. 4 BV) für das Handänderungsabgaberecht unabhängig von der Frage nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise generelle Gültigkeit besitze (Ruf, Handänderungsabgaberecht, Muri-Bern 1985, N 94 zu Art. 4 des bernischen Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben). Der Auffassung, wonach eine vom Erwerber berechtigterweise selber herbeigeführte Werterhöhung für die Berechnung der Handänderungssteuer ausser Betracht falle, pflichtet auch Schwarz bei, weil sie darauf abstelle, was wirtschaftlich tatsächlich übertragen werde und die zu einem unbilligen Ergebnis führende formellrechtliche Erscheinung unberücksichtigt lasse (Schwarz, Die Handänderungssteuer im Kanton Graubünden, Zürich 1985, S. 197f.; Ruf, a.a.O., N 29 zu Art. 7). In bemessungsmässiger Hinsicht unterliegt nach dieser Auffassung lediglich die Gegenleistung für das unüberbaute Grundstück der Abgabe. Da der Erwerber für die in eigener Rechnung erstellten Bauten dem Verkäufer des Baulandes (zivilrechtlich) keine Entschädigung zu erbringen habe, kommt nach Ruf eine Erhebung der Handänderungsabgabe auf der Gegenleistung für das Baulandgrundstück sowie auf dem Wert der erstellten Bauten auch aus bemessungsmässiger Sicht nicht in Frage (Ruf, a.a.O., N 30 zu Art. 7; gl. A. Rüegg-Peduzzi, Die Handänderungssteuer in der Schweiz, Diss. Zürich 1989, S. 148). Bei der Beurteilung der Frage, ob der Käufer das Bauland zusammen mit dem fertigen Haus erworben habe und demgemäss der für das Grundstück mit dem fertigen Haus vereinbarte Preis der Handänderungssteuer unterliegt, kommt es nicht darauf an, ob der Kaufvertrag nach dem Pauschalwerkvertrag beurkundet wurde, ob die Baute im Zeitpunkt der Beurkundung des Kaufvertrages schon begonnen oder ob sie mehr oder weniger vollendet war. Massgebend ist ausschliesslich, ob der Wille der Parteien dahin ging, dem Erwerber ein schlüsselfertiges Haus zu übereignen, mit anderen Worten, ob das rechtliche Schicksal der beiden Verträge in der Erfüllung ein einheitliches war (Reimann/Zuppinger/Schärerer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. IV, Bern 1966, N 6 zu § 181 StG). Als Indizien, die gegen eine Zusammenrechnung sprechen, erwähnen diese Autoren u.a.: gesonderte Preisvereinbarungen für Land und Werk, der Abschluss des

Werkvertrages ist keine Kaufsbedingung (Reimann/Zuppinger/Schärer, a.a.O., N 8 zu § 181 StG). Wie das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich zu § 181 des zürcherischen StG in Auslegung des Begriffs «der weiteren Leistungen des Erwerbers» erkannt hat, setzt die Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn voraus, dass es sich um eine Leistung an den Veräusserer persönlich oder auf dessen Rechnung an einen Dritten für die Grundstückübertragung handelt (Rechenschaftsbericht RB 1986 Nr. 75). Aus der Erwägung heraus, dass die Handänderungssteuer die rechtsgeschäftliche Verschiebung von Immobilienwerten erfassen soll, hat das bündnerische Verwaltungsgericht in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in einem Fall, wo jemand aufgrund eines obligatorischen Vertrages auf fremdem Boden einen Bau errichtet und hernach das Grundstück zu Eigentum erworben hatte, zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden, dass für die Berechnung der Handänderungssteuer allein auf den Wert des Bodens abzustellen sei (Praxis des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden [PVG] 1979 Nr. 109, 1978 Nr. 94).

E. 4

a) Aufgrund der Akten steht unbestrittenermassen fest, dass die Beschwerdeführerinnen und Teilhaberinnen des Baukonsortiums wirtschaftlich mit den Privatpersonen der einfachen Gesellschaft A, den Miteigentümerinnen der überbauten Parzellen, identisch sind. Sodann waren sie laut Ziff. 2 des Totalunternehmervertrages in ihrer Funktion als Generalunternehmerinnen verpflichtet, auf den Grundstücken der einfachen Gesellschaft A 20 Einfamilienhäuser zu erstellen, waren also auftragsgemäss zur Bauausführung berechtigt, was von der Kantonalen Steuerverwaltung denn auch zu Recht anerkannt wird. Für den Bau und die Finanzierung der Häuser, deren Veräusserung an Dritte ursprünglich beabsichtigt war, hatten sie selbst aufzukommen, teilweise mittels Eigenmitteln in Form von Bareinlagen oder Werklohnleistungen und teilweise mittels zugesicherten Baukrediten. Nach der Aktenlage steht ausser Frage, dass die späteren Erwerberinnen und heutigen Beschwerdeführerinnen Bauleistungen auf den Grundstücken, welche den Verkäufern gehörten, erbracht haben. Käuferinnen und Generalunternehmerinnen sind vorliegend die gleichen Personen. Darin unterscheidet sich der hier zu beurteilende Fall wesentlich von jenen Fällen, wo der Enderwerber weder mit dem Veräusserer noch dem Generalunternehmer identisch ist. Hätte die Überbauung wunschgemäss vollendet werden können und wären die Häuser wie vorgesehen an (unbeteiligte) Dritte veräussert worden, unterläge nach der in Erw. 3b zitierten Rechtsprechung der Gesamterlös für die einzelnen Parzellen der Handänderungssteuer, d.h. der Landwert und der Werkpreis für die Baute. Im Lichte der dargelegten Grundsätze in Erw. 3c darf indessen die Wertvermehrung, soweit sie von den Beschwerdeführerinnen selbst erschaffen wurde, nicht in die Bemessung der Handänderungssteuer einbezogen werden. Diese Wertvermehrung bildet im Sinne der Erwägungen von BGE 53 I 187, die nach wie vor ihre uneingeschränkte Gültigkeit für einen Fall wie den vorliegenden haben, nicht Bestandteil des Handänderungswertes, da sie aus wirtschaftlichem Blickwinkel nicht Gegenstand der rechtsgeschäftlichen Eigentumsübertragung ist. Rechtsprechungsgemäss unterliegt der Handänderungssteuer nur der rechtsgeschäftliche Übergang von Immobilienwerten. Dies trifft in bemessungsmässiger Hinsicht nicht zu auf Bauten, die der Käufer auf eigene Kosten und im Einverständnis mit dem Veräusserer auf fremdem Boden errichtet hat.