



**Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 3. Mai 2023 (810 23 19)

Steuern und Kausalabgaben

Handänderungssteuer / Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn

Besetzung Präsidentin Franziska Preiswerk-Vögtli, Kantonsrichter Markus
Clausen, Daniel Ivanov, Stefan Schulthess, Kantonsrichterin Ana Dett-
wiler, Gerichtsschreiber Marius Wehren

Beteiligte **A.**____, Beschwerdeführer

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal,
Vorinstanz

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rechtsdienst,
Rheinstrasse 33, Postfach, 4410 Liestal, Beschwerdegegnerin

Betreff Handänderungssteuer
(Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-
Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 19. August 2022)

A. Mit Verfügung Nr. 11/3027E vom 22. Dezember 2011 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft die Handänderungssteuer von A.____ im Zusammenhang mit dem Erwerb der Parzelle Nr. XXXX, Grundbuch B.____, auf Fr. 7'876.-- fest. Dabei ging sie von einem Kaufpreis von Fr. 630'120.-- aus, wie er im Kaufvertrag zwischen der C.____ AG als Verkäuferin und A.____ als Käufer vom 6. September 2010 vereinbart worden war.

B. Anlässlich einer Buchprüfung bei der C.____ AG im Jahr 2019 stellte die Steuerverwaltung fest, dass zwischen dem Baukonsortium "D.____", bestehend aus der C.____ AG und der E.____ AG, sowie A.____ am 23. Juni 2010 ein Werkvertrag abgeschlossen worden war. Im entsprechenden Revisionsbericht Nr. 2019-351 vom 31. Oktober 2019 wird festgehalten, gemäss dem fraglichen Werkvertrag sei für die Parzelle Nr. XXXX zusammen mit einem noch zu erstellenden Personalwohnhaus ein Kaufpreis in der Höhe von Fr. 3'200'000.-- geschuldet. Die Kaufpreiszahlung sei entsprechend an das Baukonsortium erfolgt. In Fällen von rechtlicher und wirtschaftlicher Identität seien für die Berechnung der Handänderungssteuer der Landpreis und der Werklohn zusammenzurechnen, weshalb hinsichtlich der Handänderungssteuer Nr. 11/3027E vom 22. Dezember 2011 eine Nachbesteuerung vorzunehmen sei.

C. Mit rektifizierter Verfügung Nr. 11/3027E vom 21. April 2020 wurde betreffend die Handänderungssteuer für den Kauf der Parzelle Nr. XXXX eine Nachsteuer erhoben und die Handänderungssteuer wurde ausgehend von einem Kaufpreis von Fr. 3'200'000.-- (Landkauf und Werklohn) neu auf Fr. 40'000.-- festgesetzt.

D. Gegen diese Verfügung erhob A.____ am 12. Mai 2020 Einsprache, welche mit Entscheidung der Steuerverwaltung vom 15. Dezember 2020 abgewiesen wurde.

E. Am 14. Januar 2021 erhob A.____, vertreten durch Roman Zeller, Advokat, gegen diesen Entscheid Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), welches diesen mit Urteil vom 19. August 2022 abwies.

F. Mit Eingabe vom 16. Januar 2023 erhob A.____ gegen das Urteil des Steuergerichts vom 19. August 2022 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Er beantragt sinngemäss die Aufhebung der als Nachsteuer erhobenen Handänderungssteuer.

G. In ihren Vernehmlassungen vom 2. Februar 2023 und 14. Februar 2023 beantragen die Vorinstanz und die Beschwerdegegnerin jeweils die Abweisung der Beschwerde.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1.1 Gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Da sämtliche formellen Voraussetzungen gemäss § 131 StG und den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozess-

ordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die Beschwerde eingetreten werden.

1.2 Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO).

1.3 Da es sich um einen klaren Fall handelt, wird vorliegend im Zirkulationsverfahren entschieden (§ 1 Abs. 4 VPO).

2.1 Der Beschwerdeführer beanstandet in formeller Hinsicht die Durchführung der mündlichen Parteiverhandlung vor der Vorinstanz. Er macht geltend, dass er sich sorgfältig für diese Verhandlung vorbereitet habe, speziell in Bezug auf Korrekturen im Rekurs seines Rechtsvertreters. Das Gericht habe ihm in der mündlichen Verhandlung jedoch jegliche Ausführungen untersagt. Diese grobe Verletzung seiner Verfahrensrechte mache das angefochtene Urteil nichtig.

2.2 Dazu ist festzustellen, dass der Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Verfahren durch seinen Anwalt vertreten war. Aus dem Protokoll der Verhandlung der Vorinstanz vom 19. August 2022 geht hervor, dass sich der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers im Rahmen des Parteivortrags zur Sache äussern konnte und ihm zudem Gelegenheit zur Replik zu den Ausführungen der Beschwerdegegnerin gegeben wurde. Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, dass ihm persönlich jegliche Ausführungen untersagt worden seien, finden sich dafür im Protokoll keinerlei Anhaltspunkte. Namentlich geht weder aus den protokollierten Ausführungen des Rechtsvertreters noch denjenigen des Beschwerdeführers nach durchgeführter Urteilsberatung hervor, dass dieser sich im Rahmen der Parteiverhandlung persönlich hätte äussern wollen und ihm dies vom Gericht verweigert worden wäre. Wie die Vorinstanz zu Recht geltend macht, wäre es im Übrigen am Beschwerdeführer gelegen, sich über die Wahrnehmung der mündlichen Äusserungsmöglichkeit anlässlich der Parteiverhandlung vorgängig mit seinem Rechtsvertreter zu verständigen. Die vom Beschwerdeführer sinngemäss erhobene Rüge der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV] vom 18. April 1999) erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet.

3. In der Sache ist strittig, ob die Steuerverwaltung zu Recht im Zusammenhang mit dem Erwerb der Parzelle Nr. XXXX eine Nachbesteuerung bei der Handänderungssteuer vorgenommen und letztere auf dem Landpreis und dem Werklohn erhoben hat.

4.1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins seit Fälligkeit als Nachsteuer eingefordert. Wegen ungenügender Bewertung allein kann keine Nachsteuer erhoben werden (§ 146 Abs. 1 StG). Nach § 146 Abs. 2 StG erlischt das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, 10 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode,

für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieb oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, erlischt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (§ 146 Abs. 3 StG).

4.2 Vorliegend wurde die Handänderungssteuer mit Verfügung vom 22. Dezember 2011 auf dem Kaufpreis von Fr. 630'120.--, wie er im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 6. September 2010 zwischen der C.____ AG als Verkäuferin und dem Beschwerdeführer als Käufer vereinbart worden war, festgesetzt. Im Rahmen einer Buchprüfung bei der C.____ AG im Jahr 2019 stellte die Steuerverwaltung fest, dass zwischen dem Baukonsortium D.____, bestehend aus der C.____ und der E.____ AG, sowie dem Beschwerdeführer am 23. Juni 2010 ein Werkvertrag abgeschlossen worden war, wonach für die Parzelle Nr. XXXX zusammen mit einem noch zu erstellenden Personalwohnhaus ein Kaufpreis von Fr. 3'200'000.-- geschuldet sei (Revisionsbericht Nr. 2019-351 vom 31. Oktober 2019, S. 12). Dabei handelt es sich um eine Tatsache, welche der Steuerverwaltung im Zeitpunkt der Veranlagung im Jahr 2011 nicht bekannt war und auch nicht bekannt sein musste und aufgrund derer sie ein Nachsteuerverfahren gegen den Beschwerdeführer eröffnen durfte. Wie die Vorinstanz zutreffend erwog, sind die Fristen gemäss § 146 Abs. 2 und 3 StG eingehalten, was vom Beschwerdeführer nicht substantiiert bestritten wird.

5.1 Nach § 81 Abs. 1 StG wird auf Handänderungen von Grundstücken und Anteilen von solchen eine Handänderungssteuer erhoben. Diese beträgt für Veräusserer und Erwerber je 1,25% des Kaufpreises (§ 84 Abs. 1 StG). Der Handänderungswert umfasst den im Grundstückskaufvertrag festgeschriebenen Kaufpreis. Schliesst der Erwerber eines Grundstücks beim Kauf zugleich einen Werkvertrag für die Überbauung dieses Grundstücks ab, so ist die Handänderungssteuer sowohl auf dem Kaufpreis als auch auf dem Werklohn zu entrichten, wenn Kaufvertrag und Werkvertrag derart 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 (vgl. THOMAS P. WENK, in: Peter B. Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 81 Rz. 18; Urteil des Bundesgerichts 2P.208/2003 vom 4. Dezember 2003 E. 3.1). Dies gilt auch dann, wenn die Parteien des Kauf- und Werkvertrags nicht dieselben sind, sofern zwischen ihnen eine wirtschaftliche Verbundenheit besteht (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts vom 6. September 2000, in: Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide [BLVGE] 2000 S. 73 ff. E. 3). Eine solche liegt nach ständiger kantonaler Praxis unter anderem dann vor, wenn der Landverkäufer Mitglied eines Baukonsortiums ist und dadurch direkt oder indirekt am Gewinn aus der Erstellung und Veräusserung der Baute partizipiert (vgl. Urteil des Steuergerichts [Nr. 51/2006] vom 28. April 2006 E. 4a; Urteil des Steuergerichts [Nr. 46/2000] vom 12. Mai 2000 E. 2c).

5.2 In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt (vgl. BGE 140 II 248 E. 3.5). Der Steuerverwaltung oblag vorliegend somit der Nachweis, dass der Kauf- und Werkvertrag eine Einheit im Sinne der vorstehend zi-

tierten Praxis (E. 5.1 hiavor) bilden, welche die Zusammenrechnung des Kaufpreises und des Werklohns bei der Bemessung der Handänderungssteuer rechtfertigt.

5.3.1 Am 23. Juni 2010 schloss der Beschwerdeführer mit dem Baukonsortium D.____ einen "Werkvertrag über die Projektentwicklung Personalwohnhaus F.____" ab. Im fraglichen Vertrag wird das Baukonsortium als Bauherr, die E.____ AG als Totalunternehmerin und der Beschwerdeführer als Investor bezeichnet. In der Präambel des Vertrages wird festgehalten, dass der Bauherr durch die Totalunternehmerin auf der Parzelle Nr. XXXX das Personalwohnhaus F.____ errichte, wobei der Investor in einem ersten Schritt das Grundstück und alsdann die schlüsselfertige Immobilie nach Massgabe des nachfolgenden Vertrages vom Bauherrn erwerbe. Der Bauherr schliesse vor der Unterzeichnung dieses Werkvertrags für das Personalhaus einen Mietvertrag mit G.____ ab. Der allseitig unterzeichnete Mietvertrag gelte als Voraussetzung für den vorliegenden Werkvertrag. Die Eigentumsübertragung erfolge am Schluss bei der Übergabe des schlüsselfertigen Personalhauses, wobei mit der Eigentumsübertragung der Mietvertrag an den Käufer übergehe. Gemäss Ziff. 5 des Vertrags beträgt der "Kaufpreis" Fr. 3'200'000.--. Darin sind unter anderem das Grundstück Nr. XXXX, die "Gebäudekosten nach Plänen und Baubeschrieb, schlüsselfertig" und sämtliche Honorare aller beteiligten Planer enthalten. Im Kaufpreis nicht enthalten ist die Hälfte der Handänderungssteuer. Die Zahlungen des Investors erfolgen gemäss Zahlungsplan jeweils auf das Konto des Baukonsortiums D.____ (Ziff. 7). Am 23. Juni 2010 schlossen das Baukonsortium D.____ und G.____ einen Mietvertrag über das auf der Parzelle Nr. XXXX geplante Personalwohnhaus. Der fragliche Mietvertrag wurde am 27. Dezember 2012 durch einen gleichlautenden Mietvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und G.____ ersetzt. Am 6. September 2010 wurde ein Grundstückskaufvertrag zwischen der C.____ AG und dem Beschwerdeführer über das Grundstück Nr. XXXX zu einem Kaufpreis von pauschal Fr. 630'120.-- öffentlich beurkundet (Ziff. II 1.). Hinsichtlich des Kaufpreises wurde festgehalten, dass dieser bereits per 30. Juni 2010 an das Baukonsortium D.____ bezahlt worden sei (Ziff. II. 2.). Der Grundstückskauf über die Parzelle Nr. XXXX wurde am 12. Dezember 2011 in das Grundbuch eingetragen.

5.3.2 Die Vorinstanz erwog im Lichte der geschilderten Chronologie der Ereignisse (E. 5.3.1 hiavor), der Beschwerdeführer habe im vorliegenden Fall zu einem Pauschalpreis ein Gesamtpaket (Land und fertige Baute) erworben. Namentlich habe er mit dem im Werkvertrag vom 23. Juni 2010 vereinbarten Pauschalpreis von Fr. 3'200'000.-- ein Grundstück und eine schlüsselfertige Baute erworben, welche er seither an G.____ vermiete. Demnach sei erstellt, dass der Kaufvertrag vom 6. September 2010 und der Werkvertrag vom 23. Juni 2010 so voneinander abhängig seien, dass das Geschäft als Ganzes dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkomme. Die Verkäuferin der Parzelle Nr. XXXX, die C.____ AG, sei Mitglied des Baukonsortiums D.____ und als solche auch Partei des Werkvertrages. Sowohl die Zahlung des Kaufpreises für das Land als auch jene für den Werklohn seien an das Baukonsortium D.____ gegangen. Folglich sei die C.____ AG am Gewinn aus der Erstellung der Baute beteiligt gewesen und es sei offensichtlich, dass sich die E.____ AG und die C.____ AG verpflichtet hätten, das Projekt zusammen zu realisieren und diesbezüglich eine wirtschaftliche Nähe zwischen ihnen bestehe bzw. dass sie eine wirtschaftliche Einheit bildeten. Inwiefern die vom Beschwerdeführer geltend gemachte nachträgliche Kündigung des Werkvertrags diesen Konnex aufheben solle,

erschliesse sich nicht. Namentlich sei erwiesen, dass der Beschwerdeführer wie beabsichtigt das Grundstück von der C.____ AG erworben und das Personalhaus für G.____ vom Baukonsortium habe errichten lassen.

5.4.1 Der Beschwerdeführer macht im Wesentlichen geltend, in seinem Rekurs an das Steuergericht vom 14. Januar 2021 werde ein Schreiben vom 7. August 2010 nicht erwähnt, mit welchem er die Werk- und Mietverträge vom 23. Juni 2010 gekündigt habe. Die Kündigungsschreiben vom 4. und 9. August 2011 seien erfolgt, nachdem das Baukonsortium D.____ auf sein Schreiben vom 7. August 2010 nicht reagiert habe. Die Vorinstanz habe die fraglichen Kündigungen des Werkvertrags und des Mietvertrags vom 23. Juni 2010 nicht richtig gewürdigt. Nach den Kündigungen dieser Verträge sei er zu jeder Zeit der Bauherr und Auftraggeber gewesen und das Baukonsortium D.____ der Auftragnehmer. Im Übrigen sei die Unzulässigkeit der Handänderungssteuer in der Rekurseingabe ("Stellungnahme") seines Rechtsvertreters im vorinstanzlichen Verfahren hinreichend begründet worden.

5.4.2 Was die vom Beschwerdeführer angeführten Kündigungsschreiben – einschliesslich des neu eingereichten Kündigungsschreibens vom 7. August 2010 – anbelangt, so blieben die darin ausgesprochenen "Kündigungen" unbestrittenermassen folgenlos. Namentlich wurde der werkvertragliche Teil des Vertrags vom 23. Juni 2010, d.h. die Erstellung des Gebäudes und die Bezahlung des Werklohns, vollumfänglich erbracht und es erfolgte diesbezüglich auch keine Rückabwicklung. Die Kündigungsschreiben bezogen sich denn auch im Wesentlichen auf Richtigstellungen der Parteirollen der einzelnen Vertragspartner. Eine eigentliche Kündigung des Werkvertrags vom 23. Juni 2010 dahingehend, dass der Auftrag zur Erstellung einer schlüsselfertigen Baute auf der Parzelle Nr. XXXX widerrufen worden wäre, stand diesbezüglich nicht im Raum. Der Beschwerdeführer kann aus dem Verweis auf die genannten Kündigungsschreiben somit nichts zu seinen Gunsten ableiten.

5.4.3 Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, er sei zu jeder Zeit der Auftraggeber und das Baukonsortium D.____ der Auftragnehmer gewesen, erschliesst sich nicht, inwiefern sich dies auf das Verhältnis zwischen Werk- und Kaufvertrag auswirken soll. Die schlüssigen Ausführungen der Vorinstanz, wonach im vorliegenden Fall der Landkaufvertrag und der Werkvertrag derart miteinander verflochten seien, dass das Geschäft als Ganzes dem Verkauf eines fertigen Hauses gleichkomme (E. 5.3.2 hiervor), vermag der Beschwerdeführer damit jedenfalls nicht in Frage zu stellen. Der vom Beschwerdeführer bzw. dessen Rechtsvertreter im vorinstanzlichen Verfahren vorgebrachte Einwand, eine Zusammenrechnung des Kaufpreises und des Werklohns dürfe nur erfolgen, wenn diese an die gleiche Person gingen, erweist sich ebenfalls als unbegründet. Gemäss der ständigen kantonalen Praxis kann der Werklohn als Bemessungsgrundlage bei der Handänderungssteuer herangezogen werden, wenn der Landveräusserer und die Werkerstellerin als Mitglieder eines Baukonsortiums wirtschaftlich miteinander verbunden sind (E. 5.1 hiervor). Davon ist vorliegend auszugehen, war die Verkäuferin der Parzelle Nr. XXXX, die C.____ AG, doch Mitglied des Baukonsortiums D.____ und als solche Partei des Werkvertrags. Entsprechend ist die praxisgemäss vorausgesetzte wirtschaftliche Verbundenheit zwischen Landveräusserer und Werkunternehmer im vorliegenden Fall gegeben.

5.4.4 Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für eine Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn vorliegend erfüllt und die Handänderungssteuer wurde zu Recht auf dieser Grundlage erhoben. Die Beschwerde ist demnach abzuweisen.

6. Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel in angemessenem Ausmass der ganz oder teilweise unterliegenden Partei auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'200.-- sind ausgangsgemäss dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. Die Parteikosten sind wettzuschlagen (§ 21 Abs. 1 VPO).

Demgemäss wird **erkannt** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'200.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'000.-- verrechnet.
Der zuviel gezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 800.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Präsidentin

Gerichtsschreiber