



Entscheid vom 10. Februar 2023 (510 22 65)

**Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer / Zusammenrechnung von Landpreis
und Werklohn**

_____ Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, S. Schmid, R. Richner, M. Zeller,
Dr. L. Schneider, Gerichtsschreiber D. Kambanas

_____ Parteien A. _____

Rekurrent

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

_____ betreffend **Handänderungssteuer**

Sachverhalt:

A.

Zwischen Oktober und Dezember 2019 (Datum der Kaufverträge) veräusserte der Pflichtige – als einer von sechs Eigentümern – die Stockwerkeigentumseinheiten Nrn. SXXX1, SXXX2, SXXX3, SXXX4, SXXX5, SXXX6 und SXXX7, Grundbruch [GB] B.____, für total Fr. 4,6 Mio. Die Käufer dieser Einheiten schlossen im Oktober und November 2019 mit der C.____ AG einen Totalunternehmervertrag ab.

Mit Veranlagungsverfügungen Nrn. YY/YYYY1 V und YY/YYYY2 V vom 1. April 2022, Nrn. YY/YYYY3 V und YY/YYYY4 V vom 4. April 2022 sowie Nrn. YY/Y5 und YY/YY6 V vom 7. April 2022 berechnete die Steuerverwaltung die Handänderungssteuer jeweils auf Grundlage des Preises für das Land und das Gebäude.

B.

Mit undatiertem Schreiben (Eingang Steuerverwaltung: 2. Mai 2022) erhob der Pflichtige gegen diese Verfügungen Einsprache. Er machte geltend, die Steuerverwaltung habe nicht begründet, weshalb auf das Werk die Handänderungssteuer geschuldet sei. Bei der Berechnung der Handänderungssteuer auf das Land sei zu seinen Ungunsten zu berücksichtigen, dass sein Eigenmittelanteil beim Kauf und Verkauf des Grundstückes 20 % und nicht 16.66 % betragen habe. Daraus sei ersichtlich, dass er nicht massgeblich am Projekt beteiligt gewesen sei. Die falsch angegebene prozentuale Aufteilung zeige bereits, dass die zugestellten Verfügungen falsch seien.

Am 5. Mai 2022 erliess die Steuerverwaltung hinsichtlich der Stockwerkseigentumseinheit Nr. SXXX4, GB B.____, die Veranlagungsverfügung Nr. YY/YYYY7 V und erhob die Handänderungssteuer ebenfalls auf dem Preis für das Land und das Gebäude.

Hiergegen erhob der Pflichtige mit undatiertem Schreiben (Eingang Steuerverwaltung: 3. Juni 2022) Einsprache. Er bemängelte abermals, bei keiner der sieben Verfügungen sei begründet worden, wieso auf das Werk die Handänderungssteuer geschuldet sei. Er habe das Werk auch nicht verkauft. Das gesamte Grundstück sei für Fr. 4,6 Mio. verkauft worden und sein Anteil habe 20 % betragen. Demgemäss belaufe sich die Handänderungssteuer insgesamt auf Fr. 11'500.--.

Die Steuerverwaltung wies mit Entscheid vom 15. Juli 2022 alle Einsprachen ab. Zunächst führte sie aus, der Pflichtige sei laut Grundbuch zu 1/6 Miteigentümer der Liegenschaft gewesen. Demnach sei die Besteuerung von 1/6 nicht zu beanstanden. Weiter sei die Handänderungssteuer sowohl auf den Kaufpreis als auch auf den Werklohn geschuldet, wenn der Kaufvertrag und der Werkvertrag derart voneinander abhängen, dass der eine ohne den anderen nicht abgeschlossen worden wäre. Dieser Konnex sei vorliegend gegeben. Der Pflichtige sei als Zeichnungsberechtigter und als Gesellschafter der D.____ GmbH, die als beauftragtes Architekturbüro figuriere, beteiligt. Zudem sei die D.____ GmbH als Partner der Basel C.____ AG aufgeführt. Ausserdem sei E.____ (einzige Verwaltungsrätin der C.____ AG) und damit die C.____ AG bei

der D.____ GmbH für die Erledigung der Administration zuständig. Da die C.____ AG keine eigenen Mitarbeitenden zu haben scheine, handle es sich wohl um eine blosser Mantelgesellschaft, die einzig der Gewinnverschiebung diene.

C.

Gegen diesen Entscheid erhebt der Pflichtige mit Eingabe vom 8. August 2022 Rekurs und beantragt sinngemäss, die Handänderungssteuer sei nur auf Grundlage des Landpreises zu berechnen. Er stellt sich insbesondere auf den Standpunkt, gemäss dem Baselbieter Steuerbuch müsse eine rechtliche oder wirtschaftliche Identität des Veräusserers und des Werkunternehmers bestehen, damit die Handänderungssteuer vom Preis für das Land und das Gebäude berechnet werden könne. Beides sei vorliegend nicht der Fall. So sei der Rekurrent neben diversen anderen Eigentümern als Privatperson lediglich zu 20 % Miteigentümer der streitbetreffenden Parzelle gewesen. Überdies beherrsche er in keiner Art und Weise die Miteigentümer und erhalte von ihnen keinen allfälligen Gewinn. Weiter könne aus dem Umstand, dass die D.____ GmbH einen Auftrag von C.____ AG erhalten habe, keine Identität abgeleitet werden. Die D.____ GmbH sei eine von vielen Subunternehmern. Die Totalunternehmerin des Projekts sei die C.____ AG. Die Steuerverwaltung könne nicht davon ausgehen, dass die C.____ AG eine blosser Mantelgesellschaft sei, welche einzig zur Gewinnverschiebung diene. Was die Steuerverwaltung den Webseiten entnehme und die Schlussfolgerungen die sie daraus ziehe, seien reine Spekulation. Letztlich sei die Veranlagung der anderen Miteigentümer revidiert und neu die Steuer nur bezüglich des Landes berechnet worden. Demzufolge sollte auch beim Rekurrenten die Veranlagung entsprechend geändert werden.

Mit Vernehmlassung vom 9. November 2022 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führt sie insbesondere aus, mit Totalunternehmervertrag habe sich die C.____ AG als Totalunternehmerin zur Erstellung einer Liegenschaft mit sieben Stockwerkeigentumseinheiten verpflichtet. Landverkäufer seien sechs Parteien, darunter auch der Rekurrent. Als Architekt sei die D.____ GmbH beauftragt worden. Weiter analysiert sie den Werkvertrag vom 18. Oktober 2022 und stellt fest, dass darin festgehalten werde, der Werkvertrag sei erst gültig ab Beurkundung des Grundstücks und der Landverkauf erfolge gemäss separatem Kaufvertrag. Der Landteil würde zwar separat vertraglich geregelt, aber in der Kostenübersicht dennoch im Werkvertrag aufgeführt. Schliesslich falle auf, dass der Rekurrent sowohl für die C.____ AG als auch für die D.____ GmbH den Vertrag unterzeichnet habe. Es könne demnach festgehalten werden, dass der Landverkauf zwar in einem separaten Kaufvertrag geregelt werde, aber dennoch dergestalt Bestandteil des Werkvertrages sei, dass das eine ohne das andere nicht abgeschlossen worden wäre und somit eine Einheit gebildet habe (Konnexität). Dies widerspiegle sich auch in der Verpflichtung zur Erstellung einer schlüsselfertigen Wohnliegenschaft. Ausserdem führe die Verflechtung von Grundstückskauf- und Werkvertrag selbst dann, wenn Landverkäufer und Werkunternehmer nicht identisch seien zu einem gemeinsamen Interesse, was für die Zusammenrechnung genüge. Dieses gemeinsame Interesse genüge, in der Regel auch die Zusammenrechnungspraxis zu rechtfertigen, wenn Landverkäufer und Werkunternehmer wirtschaftlich identisch seien. Vorliegend sei exemplarisch für die enge Verflechtung zwischen Grundstückskauf- und Werkvertrag auf die Verträge der Wohnung D zu verwiesen. Der Werkvertrag sei am 25. Oktober 2019 und damit zeitlich vor dem Landkauf am

29. Oktober 2019 von der Käuferschaft bzw. dem Besteller unterzeichnet worden. Dies sei nur möglich, wenn die beiden Verträge derart miteinander verbunden seien, dass das «eine ohne das andere» nicht abgeschlossen worden wäre. Letztlich werde eine Identität von Landverkäufer und Werkunternehmer bei der Handänderungssteuer als Rechtsverkehrssteuer gerade nicht gefordert. Auch wenn dies im vorliegenden Fall wohl im weiteren Sinn auch gegeben sein dürfte. So habe der Rekurrent als Totalunternehmer für die C.____ AG und für die D.____ GmbH als auch als anteiliger Landverkäufer die Verträge unterzeichnet.

An der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

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.

2.

Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung bei der Festsetzung der Handänderungssteuer als Bemessungsgrundlage zu Recht den Landpreis und den Werklohn zusammengerechnet hat.

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.² Diese so genannte Zusammenrech-

¹ Dolder/Frey, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Immobiliensteuern, Basel 2021, § 6 N 120.

² Vgl. Basellandschaftliche Steuerpraxis [BStPra.] XIV, S. 304 ff.; WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 81 N 18.

nungspraxis hat das Bundesgericht wiederholt als nicht willkürlich bzw. nicht verfassungswidrig erachtet.³

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.

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.

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 streitbetroffenen 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.

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.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

³ BGE 131 II 722 E. 3.1.1; BGer 2P.208/2003 vom 4. Dezember 2003, E. 3.1; 2P.47/1998 vom 25. Juli 2000, E. 3b/aa.

⁴ Siehe zum Ganzen Dolder/Frey, a.a.O., § 6 N 101.

Veräusserung der Baute partizipiert.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.⁶

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 streitbetroffenen Lie-

⁵ Vgl. zum Ganzen Urteil des Steuergerichts Basel-Landschaft [StGE] 510 05 90 / 51-2006 vom 28. April 2006.

⁶ BGer 2C_450/2015 vom 14. Juni 2016 E. 4.3.

genschaft. 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 Parteienschädigung auszurichten (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO).

wird erkannt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Mitteilung an den Rekurrenten und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).