

## Handänderungssteuer

### Wirtschaftliche Identität

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 117/1997 vom 29. August 1997

*Verpflichtet sich der Erwerber einer Parzelle gegenüber den Verkäufern, diese durch ein aus den Verkäufern bestehendes Baukonsortium zu überbauen, so ist die Handänderungssteuer sowohl auf dem Kaufpreis wie auf dem Werklohn zu erheben.*

#### *Sachverhalt:*

1. a) Die Rekurrentin verkaufte mit Kaufvertrag vom 12. Dezember 1996 die Liegenschaft Parzelle Nr. 651 Z, an AX und BX-Y zu einem massgeblichen Veräusserungspreis von Fr. 90 100.–. Am 26. März 1997 wurde zwischen den Käufern und der Rekurrentin ein Generalunternehmervertrag – Total Werkpreis Fr. 504 900.– abgeschlossen. Mit Rechnung Nr. 96/3582, eröffnet am 5. Mai 1997, wurde die Handänderungssteuer sowohl auf dem Land als auch auf dem Gebäude in Höhe von insgesamt Fr. 7437.50 erhoben.

b) Mit Kaufvertrag vom 12. Dezember 1996 verkaufte die Rekurrentin die Liegenschaft Parzelle Nr. 652, Z an CDE und an FED, zu einem massgeblichen Veräusserungspreis von Fr. 122 085.50. Am 24. Januar 1997 wurde zwischen den Käufern und der Rekurrentin ein Generalunternehmervertrag – Total Werkpreis Fr. 497 914.50.– abgeschlossen. Mit Rechnung Nr. 96/3583, eröffnet am 5. Mai 1997, wurde die Handänderungssteuer sowohl auf dem Land als auch auf dem Gebäude in Höhe von insgesamt Fr. 7750.– erhoben.

2. a) Mit Schreiben vom 12. Mai 1997 erhob die Pflichtige gegen die Handänderungssteuer Einsprache mit dem sinn gemässen Begehren, es sei die Handänderungssteuer lediglich auf dem Kaufpreis des Landes zu erheben.

Zur Begründung machte die Einsprecherin geltend, dass sie als Generalunternehmerin ihren Kunden das Land zum selben Preis verkaufen würde, wie sie es gekauft hätte und sei aus diesem Grunde auch gerne bereit, die Handänderungssteuer für die Landparzelle zu bezahlen.

Da ihre Häuser aber vor Baubeginn verkauft seien, sei es ihr nicht klar, aus welchem Grunde sie die Handänderungssteuer zu bezahlen hätte für etwas, das ihr nie gehört habe. Nachdem sie sich telefonisch bei Herrn G gemeldet und auch bewiesen hätte, dass die geforderte Handänderungssteuer sowie Gebührenrechnung bei ihrem ersten Generalunternehmerprojekt vom 3. Juli 1996 (Grundbuch Q) nicht gefordert worden sei, habe Herr G erklärt, dass im zweiten Kaufvertrag (welcher vom

Grundbuchamt R angefertigt worden sei) die Satzstellung mit dem Rückkaufsrecht anders formuliert worden sei und sie aus diesem Grunde diese Steuern zu bezahlen hätte.

b) Mit Entscheid vom 20. Mai 1997 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie im wesentlichen an, dass nach ständiger Praxis, welche auch vom Bundesgericht geschützt werde, beim Verkauf eines Grundstückes mit gleichzeitigem Abschluss eines Werkvertrages auf Errichtung eines schlüsselfertigen Hauses, die Handänderungssteuer sowohl auf dem Landpreis wie auch auf dem Werklohn erhoben werde. Voraussetzung dafür sei allerdings, dass Kaufvertrag und Werkvertrag derart voneinander abhingen, dass es ohne den einen Vertrag nicht zum Abschluss des anderen Vertrages gekommen wäre (VGE in BLStPr, Bd. IX, S. 143).

Gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts sei ein Konnex im Sinne der gegenseitigen Abhängigkeit immer dann gegeben, wenn der Erwerber eines Grundstückes sich beim Kauf gleichzeitig verpflichte, das erworbene Grundstück in vorbestimmter Art und Weise zu nutzen, wobei bestimmte Umstände eine Vermutung des Konnexes begründen oder verstärken könnten.

Die besagte Formulierung betreffe nicht das Rückkaufsrecht (Vertrag GB Q), sondern die Formulierung unter Punkt 11 (Wirtschaftliche Handänderung) der beiden Verträge in Z.

Mit Schreiben vom 19. Juni 1997 erhob die Pflichtige Rekurs und beantragte sinngemäss, es sei die Handänderungssteuer lediglich auf dem Kaufpreis des Landes zu erheben.

Zur Begründung machte sie geltend, Tatsache sei, dass die Parteien D/E und X/XY dem Baukonsortium «Im Sand» das Land zum Selbstkostenpreis abgekauft und anschliessend einen Werkvertrag abgeschlossen hätten, um sicher zu stellen, dass die oben genannten Käufer mit ihr dieses Bauvorhaben realisieren würden.

Die Käufer hätten also nur das Land gekauft und nur das Land habe die Hand gewechselt. Die Häuser seien von den oben genannten Käufern selber finanziert worden, mit je einem separaten Baukredit, lautend auf die Käuferschaft.

4. Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 4. August 1997 die Abweisung des Rekurses.

Zur Begründung verwies sie im wesentlichen auf den Einsprache-Entscheid. Zusätzlich führte sie an, dass im vorliegenden Fall die Landverkäufer und das Baukonsortium «Im Sand», welche als Generalbauunternehmerin auftrete, aus den gleichen Personen bestehe. Die Käufer würden sich laut Ziffer 10 des Kaufvertrages verpflichten, die erworbene Parzelle innert 2 Jahren gemäss den Bedingungen des GU-Vertrages mit dem Baukonsortium «Im Sand» zu überbauen und in überbautem Zustand nicht an Dritte zu veräussern. Zur Sicherstellung dieser Verpflichtung werde

den Verkäufern ein preislich limitiertes Rückkaufsrecht zum heutigen Verkaufspreis eingeräumt.

Aus diesen vertraglichen Bestimmungen gehe eindeutig hervor, dass die Landverkäufer nur bereit seien, jemandem das Land zu veräussern, welcher auch gewillt sei, mit ihnen als Generalbauunternehmer eine Liegenschaft zu erstellen. Die entsprechenden Werkverträge seien praktisch gleichzeitig mit den Landkäufen abgeschlossen worden. Eine Erhebung der Handänderungssteuer im Sinne von § 81 Abs. 1 lit. a StG sei deshalb zu Recht erfolgt.

### *Erwägungen:*

1. Die Steuerrekurskommission ist gemäss § 124 des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Mitgliedern der Steuerrekurskommission beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt im vorliegenden Fall, ob die Steuerverwaltung zu Recht die Handänderungssteuer sowohl auf dem Kaufpreis des Landes als auch auf dem Werklohn erhoben hat.

3. a) Gemäss § 81 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken und Anteilen von solchen erhoben. Dabei stellt Abs. 2 lit. a dieser Bestimmung alle «Rechtsgeschäfte, die hinsichtlich der Verfügungsgewalt wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken» den Handänderungen von Grundstücken gleich. Hiermit unterscheidet das Gesetz zwischen «zivilrechtlichen Handänderungen» (§ 81 Abs. 1 StG) und «wirtschaftlichen Handänderungen» (§ 81 Abs. 2 lit. a StG). Bei «zivilrechtlichen Handänderungen» geht gestützt auf einen gültigen Rechtsgrund das Eigentum an einem Grundstück oder dem Anteil eines solchen durch Grundbucheintragung oder ausserbuchlich vom bisherigen Rechtsträger auf einen anderen über. Unter «wirtschaftlichen Handänderungen» wird die Übertragung der wesentlichen Eigentümerbefugnisse ohne einen zivilrechtlichen Eigentumswechsel verstanden. Schliesst der Erwerber eines Grundstückes beim Kauf zugleich einen Werkvertrag für die Überbauung dieses Grundstückes ab, so ist die Handänderungssteuer nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts 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. Als weitere Voraussetzung verlangt das Bundesgericht, dass das Geschäft als Ganzes im Ergebnis dem Verkauf eines ferti-

gen Hauses gleichkommen müsse (Steuer-Revue 33/1978, S. 166 f.). Dies gilt selbst dann, wenn die Parteien des Kauf- und Werkvertrages nicht dieselben sind, sofern – nur wirtschaftlich gesehen – von Identität gesprochen werden kann (Urteil des Verwaltungsgerichts [VGE] vom 30. Oktober 1995, VGE vom 17. Januar 1979 i. S. W.P.; Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStPr] Bd. VII, S. 48 ff.; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 44, S. 67). Die kantonale Praxis ist grundsätzlich vom Bundesgericht bestätigt worden (Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 22. März 1985 i.S. X., veröffentlicht in: der Steuerentscheid [StE] 1985 B 42.22, Nr. 10).

b) Beim Entscheid darüber, ob eine wirtschaftliche Handänderung erfolgt sei, sind alle vertraglichen Abmachungen heranzuziehen, welche die Gestaltung des Rechtsverhältnisses im Zeitpunkt der Übertragung der eigentumsähnlich wirkenden Befugnisse beeinflusst haben; Parteiwille, Absichten und Ziele der Parteien, die in den vertraglichen Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben, sind zu berücksichtigen (vgl. *A. Reimann/F. Zuppinger/E. Schärler*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band IV, Bern 1966, Nr. 51 zu § 161). Dabei ist nicht auf den Zeitpunkt der Abwicklung oder der Erfüllung von Kauf- und Werkverträgen abzustellen, sondern auf die Verhältnisse beim Vertragsabschluss (vgl. ASA Nr. 50, S. 450).

4. a) Im vorliegenden Fall macht die Rekurrentin geltend, Tatsache sei, dass die Parteien D/E und X/XY dem Baukonsortium «Irn Sand» das Land zum Selbstkostenpreis abgekauft und anschliessend einen Werkvertrag abgeschlossen hätten, um sicher zu stellen, dass die oben genannten Käufer mit ihr dieses Bauvorhaben realisieren würden. Die Käufer hätten also nur das Land gekauft und nur das Land habe die Hand gewechselt.

Die Steuerverwaltung wies in ihrer Vernehmlassung vom 4. August 1997 darauf hin, dass im vorliegenden Fall die Landverkäufer und das Baukonsortium «Im Sand», welches als Generalbauunternehmerin aufträte, aus den gleichen Personen bestehe. Die Käufer würden sich laut Ziffer 10 des Kaufvertrages verpflichten, die erworbene Parzelle innert 2 Jahren gemäss den Bedingungen des GU-Vertrages mit dem Baukonsortium «Im Sand» zu überbauen und in überbautem Zustand nicht an Dritte zu veräussern.

b) Gemäss VGE vom 24. August 1977 i.S. B. AG, publ. in BLStPr, Bd. VI, S. 164, genügt es, wenn zwischen dem Veräusserer und dem Unternehmer vertragliche Bindungen der Art bestehen, dass die Veräusserung von Land nur unter der Bedingung erfolgt, dass sich der Käufer zu einer bestimmten Überbauung verpflichtet.

Es genügt aber auch, wenn sowohl hinter dem Veräusserer als auch dem Unternehmer dieselben natürlichen Personen stehen, sofern mit dem Kauf die Verpflichtung zu bestimmter Nutzung verbunden ist.

c) Aufgrund dessen, dass in casu die Landverkäufer und das Baukonsortium «Im Sand», welches als Generalbauunternehmerin auftritt, aus den gleichen Personen

besteht, und die Käufer sich laut Ziffer 10 des Kaufvertrages verpflichten, die erworbene Parzelle innert 2 Jahren gemäss den Bedingungen des GU-Vertrages mit dem Baukonsortium «Im Sand» zu überbauen und in unüberbautem Zustand nicht an Dritte zu veräussern, ist vorliegend die wirtschaftliche Handänderung zu bejahen.

Aufgrund all dieser Erwägungen kommt die Steuerrekurskommission einstimmig zum Schluss, dass die Steuerverwaltung zu Recht die Handänderungssteuer sowohl auf dem Kaufpreis als auch auf dem Werklohn erhoben hat und demzufolge der Rekurs abzuweisen ist.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.