

Handänderungssteuer

Steuerbefreiung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 6. September 2000

Eine Wohnbaugenossenschaft ist lediglich beim Erwerb eines Grundstückes für den sozialen Wohnungsbau, nicht aber bei der Weiterveräusserung der Parzelle von der Handänderungssteuer befreit. Daher ist die Übertragung einer Baurechtsparzelle an einen Genossenschafter steuerlich nicht privilegiert.

(Die gegen dieses Urteil erhobene staatsrechtliche Beschwerde wurde vom Bundesgericht abgewiesen.)

Tatsachen:

A. Im Jahre 1986 beschloss die Einwohnergemeinde Z, für die Überbauung des Rössliareals eine Ausschreibung vorzunehmen. Die Überbauung sollte durch den Bau von Einfamilienhäusern auf genossenschaftlicher Basis im Baurecht erfolgen. Nach zwei Informationsveranstaltungen seitens der Gemeinde wurde im November 1988 die Liberale Bau- und Wohngenossenschaft Zelg gegründet, welche sich zusammen mit den beiden Genossenschaften Commune und Rössli für die Überbauung des Rössliareals beworben hat. Mit Vertrag vom 29. November 1991 bzw. 21. März 1991 hat die Gemeinde Z der einfachen Gesellschaft, bestehend aus den Genossenschaften Zelg, Commune und Rössli, ein selbständiges und dauerndes Baurecht eingeräumt. Der einfachen Gesellschaft wurde zugestanden, die Gesamtparzelle im Unterbaurecht auf je einen Abschnitt pro Genossenschaft aufzuteilen. In der Folge hat die einfache Gesellschaft als Baurechtsnehmerin nach Genehmigung des Quartierplans jeder der drei beteiligten Genossenschaften im Juli 1996 ein Unterbaurecht für einen Teilabschnitt eingeräumt. Nach der notwendigen Anpassung des Baurechtsvertrages hat die Liberale Bau- und Wohngenossenschaft Zelg im Herbst 1996 begonnen, ihr Unterbaurecht auf die einzelnen Genossenschafter zu übertragen, nachdem ihr die Anerkennung des Wohneigentumsförderungsgesetzes für die beabsichtigte Erstellung von genossenschaftlichen Miethäusern verweigert wurde. Am 9. Dezember 1996 wurde die unentgeltliche Übertragung einer Unterbaurechtsparzelle auf die Genossenschafter AX und BX-Y öffentlich verkündet, nachdem die Liberale Bau- und Wohngenossenschaft Zelg bereits am 11. November 1996 einen Generalunternehmervertrag für ein Haus mit diesen abgeschlossen hatte, um eine einheitliche Gesamtüberbauung des Areals garantieren zu können.

B. Mit Veranlagung vom 11. November 1997 erhob die Steuerverwaltung zu Lasten der Liberalen Bau- und Wohngenossenschaft Zelg eine Handänderungssteuer in Höhe von Fr. 10'245.45. Die Erwerber wurden nach § 82 Abs. 2 StG von der Handänderungssteuer befreit.

C. Gegen diese Rechnung erhob C in seiner Funktion als Kassier im Namen der Liberalen Bau- und Wohngenossenschaft Zelg mit Schreiben vom 15. Dezember 1997 Einsprache bei der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft und beantragte, es sei von der Erhebung einer Handänderungssteuer abzusehen.

D. Mit Entscheid vom 4. Februar 1998 wies die Steuerverwaltung die Einsprache betreffend die Aufhebung der Handänderungssteuer ab, hiess jedoch die Einsprache betreffend die Berechnung des Bodenwertes gut.

E. Mit Schreiben vom 27. Februar 1998 erhob die Liberale Bau- und Wohngenossenschaft Z, vertreten durch die U Treuhand AG, Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft und beantragte, es sei auf die Erhebung der Handänderungssteuer auf den besagten Grundstückstransaktionen zu verzichten; eventualiter sei in Anwendung von § 183 StG von einer Erhebung der Handänderungssteuer abzusehen. Zur Begründung wurde im Wesentlichen geltend gemacht, dass vorliegendenfalls die typischen Merkmale für die Annahme einer wirtschaftlichen Handänderung gerade nicht gegeben seien. Auf die weitere Begründung wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

F. Mit Vernehmlassung vom 12. August 1998 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses im Hauptantrag. Den Entscheid bezüglich des Eventualantrages stellte sie in das Ermessen der erkennenden Kommission.

G. Mit Entscheid Nr. 168/1998 vom 11. Dezember 1998 lehnte die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft den Rekurs ab. Zur Begründung wurde im Wesentlichen darauf abgestellt, dass es sich in vorliegendem Fall um wirtschaftliche Handänderungen gemäss § 81 Abs. 2 lit. a StG handle, für welche Handänderungssteuern erhoben würden. Auf die nähere Begründung wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen. Ebenfalls wurde das Vorliegen einer objektiven Härte im Sinne von § 183 StG verneint, was die Abweisung des Eventualantrages zur Folge hatte.

H. Gegen diesen Entscheid erhob die Liberale Bau- und Wohngenossenschaft Z, vertreten durch die U Treuhand AG, mit Schreiben vom 16. September 1999 Beschwerde beim kantonalen Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft sei aufzuheben und von einer Erhebung der Handänderungssteuer auf den besagten Grundstückstransaktionen sei abzusehen. In der Beschwerdebegründung vom 31. Januar 2000 stützte sie sich im Wesentlichen auf die Verfügung der Steuerverwaltung, wonach Übertragungen von Unterbaurechtspartellen, deren Stammparzelle im Eigentum einer Gemeinde stehen, handänderungssteuerfrei seien. Mit dem Wegfall des handänderungssteuerpflichtigen Grundtatbestandes könne sich jedoch von vornherein die Frage nicht mehr stellen, ob bei einer allfälligen Berechnung der Handänderungssteuer nebst dem Bodenpreis auch noch der Werkpreis der zu erstellenden Liegenschaft zu berücksichtigen sei. Es liege keine steuerpflichtige Übertragung vor, weshalb auch keine Berechnung oder gar Hinzurechnung zu erfolgen habe. Zudem sei in vorlie-

gendem Fall von der Gemeinde Z die Zwischenschaltung einer Genossenschaft zur Vergabe der Baurechte zwingend vorgeschrieben worden. Die Beschwerdeführerin sei denn auch einzig zu diesem Selbstzweck gegründet worden. Es widerspreche jedoch dem Sinn des gewählten Vorgehens wie auch einer wirtschaftlichen Betrachtung der Handänderungssteuer, wenn dieser «Umweg» der Baurechtsvergabe über eine Genossenschaft Mehrkosten in Form einer Handänderungssteuer zur Folge hätte, welche nicht angefallen wäre, hätten die Genossenschafter ihr Land direkt von der Gemeinde erwerben können.

I. In ihren Vernehmlassungen vom 2. März 2000 bzw. 15. März 2000 hielten die Steuerrekurskommission bzw. die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft an der Abweisung der Beschwerde fest.

Erwägungen:

1. Gemäss § 81 Abs. 1 des Steuer- und Finanzgesetzes (StG) vom 7. Februar 1974 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. Beim Entscheid darüber sind sämtliche 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. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] Nr. 50, S. 450, Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis, 14. Band [1998/1999], S. 304 ff.). § 69 StG verweist bezüglich des Grundstücksbegriffs auf die Vorschriften des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, wonach als Grundstücke im Sinne von Art. 655 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 sowohl Liegenschaften wie auch die in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte (Art. 779/780 ZGB), die Bergwerke und die Miteigentumsanteile an Grundstücken gelten.

2. a) Zu prüfen ist vorab, ob vorliegendenfalls eine zivilrechtliche Handänderung im Sinne von § 81 Abs. 1 StG stattgefunden hat, indem 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 übergegangen ist.

b) Mit öffentlicher Urkunde vom 9. Dezember 1996 übertrug die Liberale Bau- und Wohngenossenschaft Zelg als bisherige Unterbaurechtsnehmerin das Baurecht an den Parzellen Nrn. 8075 und 8094, Grundbuch Z, auf die neuen Unterbaurechtsnehmer AX und BX-Y. Für die Übertragung des Unterbaurechts wurde kein Entgelt vereinbart. Im Weiteren wurde bestimmt, dass die neuen Unterbaurechtsnehmer sämtliche der bisherigen Unterbaurechtsnehmerin auferlegten Rechte und Pflichten gemäss der öffentlichen Urkunde über die Errichtung von Unterbaurechten als selbständige und dauernde Rechte vom 18. Juli 1996 übernehmen. Gleichzeitig wurde die Bezahlung des Unterbaurechtszinses ab Antrittstag überbunden, welcher dem Konsortium Rössliareal, bestehend aus den Baugenossenschaften Commune, Liberale Bau- und Wohngenossenschaft Zelg und Rössli, auszurichten ist.

c) Die Beschwerdeführerin bringt dazu vor, dass in vorliegendem Fall von der Gemeinde Z die Zwischenschaltung einer Genossenschaft zur Vergabe der Baurechte zwingend vorgeschrieben worden sei. Sie sei denn auch einzig zu diesem Selbstzweck gegründet worden. Es widerspreche jedoch dem Sinn des gewählten Vorgehens wie auch einer wirtschaftlichen Betrachtung der Handänderungssteuer, wenn dieser «Umweg» der Baurechtsvergabe über eine Genossenschaft Mehrkosten in Form einer Handänderungssteuer zur Folge hätte, welche nicht angefallen wäre, hätten die Genossenschafter ihr Land direkt von der Gemeinde erwerben können.

d) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Unterbaurecht gemäss der öffentlichen Urkunde vom 9. Dezember 1996 von der Beschwerdeführerin auf die Ehegatten AX und BX-Y übertragen worden ist, was einen Wechsel der Unterbaurechtsnehmer bedeutet. Zudem handelt es sich bei einem Unterbaurecht um ein Grundstück im Sinne von Art. 655 Abs. 2 ZGB, nämlich ein in das Grundbuch aufgenommenes selbständiges und dauerndes Recht (Art. 779 ZGB). Da für die Erhebung der Handänderungssteuer ausschliesslich der objektive Vorgang massgebend ist, sind die weiteren Motive steuerrechtlich unerheblich. So ist für diese Frage auch ohne Belang, dass die Beschwerdeführerin lediglich aus dem Gedanken des sozialen Wohnungsbaus zwischen die Gemeinde und die Erwerber dazwischengeschaltet worden ist und keinerlei Profitgedanken verfolgt. Das Gericht kommt deshalb zum Schluss, dass entsprechend dem hiervor Gesagten eine zivilrechtliche Handänderung im Sinne von § 81 Abs. 1 StG stattgefunden hat.

3. 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 ge-

kommen wäre. Als weitere Voraussetzung verlangt das Bundesgericht, dass das Geschäft als Ganzes im Ergebnis dem Verkauf eines fertigen 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] Band VII S. 48 ff; 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).

4. a) Die Beschwerdeführerin bringt dazu vor, dass sie die hiervor genannte Praxis weder verkenne noch in Frage stelle. Diese sei jedoch auf den vorliegenden Fall nicht anzuwenden. Sie stützt sich im Wesentlichen auf die Verfügung der Steuerverwaltung, wonach Übertragungen von Unterbaurechtspartellen, deren Stamm-partellen im Eigentum einer Gemeinde stehen, handänderungssteuerfrei seien. Mit dem Wegfall des handänderungssteuerpflichtigen Grundtatbestandes könne sich jedoch von vornherein die Frage nicht mehr stellen, ob bei einer allfälligen Berechnung der Handänderungssteuer nebst dem Bodenpreis auch noch der Werkpreis der zu erstellenden Liegenschaft zu berücksichtigen sei.

b) Die Steuerrekurskommission führt dagegen an, dass der Generalunternehmervertrag bereits am 11. November 1996, die öffentliche Urkunde über die Übertragung einer Unterbaurechtspartelle dagegen erst am 9. Dezember 1996 abgeschlossen worden sei. Es sei daher bereits am Tage des Abschlusses der öffentlichen Urkunde festgestanden, wie die Unterbaurechtsnehmer ihr Grundstück hätten überbauen wollen, bzw. welches in der Gesamtplanung enthaltene Objekt sie hätten erwerben wollen. Im Weiteren seien gestaffelte Zahlungen entsprechend dem Fortkommen der Bauarbeiten vereinbart worden. Die Baute sei bis zu einem bestimmten Fortkommen der Bauarbeiten und zu einem vorbestimmten Preis schlüsselfertig gewesen. Zudem seien sowohl der Generalunternehmervertrag wie auch die öffentliche Urkunde von der Liberalen Bau- und Wohngenossenschaft Z abgeschlossen worden. Ein Rücktrittsrecht des Bauherrn gemäss Art. 377 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (OR) vom 30. März 1911 sei ebenfalls ausgeschlossen worden. Diese Indizien würden darauf schliessen lassen, dass der Generalunternehmervertrag in engem Zusammenhang mit der öffentlichen Urkunde stehe.

c) Unbestritten ist, dass am 11. November 1996 zwischen der Bauherrschaft AX und BX-Y und der Liberalen Bau- und Wohngenossenschaft Zelg ein Generalunternehmervertrag geschlossen worden ist. Gegenstand des Vertrages war gemäss Ziffer 1 die schlüsselfertige Erstellung des Reiheneinfamilienhauses Nr. 3, des Autoeinstellplatzes sowie der gemeinschaftlichen Anlagen gemäss dem Baubeschrieb vom 10. Oktober 1996 sowie den Werkplänen vom 1. Oktober 1996. Als Werkpreis inkl. Architekturpreis wurde gemäss Ziffer 2 des Vertrages ein Betrag von Fr. 727'000.– vereinbart, dessen Begleichung entsprechend dem Baufortschritt ge-

staffelt, nämlich 20% innert 14 Tagen nach Unterzeichnung des Unterbaurechtsvertrages, 20% bei Fertigstellung der Decke des Untergeschosses, 20% bei Aufrichten des Dachstuhles, 20% 2 Monate nach dem Aufrichten und 20% bei Bezugsbereitschaft zu erfolgen hatte. Zudem wurde gemäss Ziffer 7 die einseitige Vertragsauflösung durch den Bauherrn gemäss Art. 377 OR ausgeschlossen, da dies zu unlösbaren Schwierigkeiten im Rahmen der Gesamtüberbauung führen würde. Schliesslich verpflichteten sich die Parteien nach Ziffer 9 des obgenannten Vertrages, den dazugehörigen Baurechtsvertrag nach Bereitstellung zu unterzeichnen. Sollte diese Urkunde nicht zustande kommen, so würde der Generalunternehmervertrag erlöschen.

Aufgrund der vorliegenden Ausführungen gelangt das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass der Generalunternehmervertrag und die Übertragung des Unterbaurechts derart voneinander abhängen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre. Dies ergibt sich insbesondere aus dem Umstand, dass der Generalunternehmervertrag vor der Übertragung des Unterbaurechts abgeschlossen worden ist, ein Rücktrittsrecht der Bauherrschaft ausgeschlossen worden ist und daraus klar hervorgeht, dass eine einheitliche Überbauung des gesamten Areals gewährleistet werden soll. Die Baurechtsnehmerin verpflichtete sich somit, die im Baurecht übernommene Parzelle gemäss den Bedingungen des Generalunternehmervertrages mit der Beschwerdeführerin zu überbauen. Auch die weitere Voraussetzung, wonach gemäss Bundesgericht das Geschäft als Ganzes im Ergebnis dem Verkauf eines fertigen Hauses gleichkommen müsse (Steuer-Revue 33/1978, S. 166 f.), erachtet das Verwaltungsgericht als gegeben. Im Generalunternehmervertrag wird nämlich ausdrücklich die schlüsselfertige Erstellung des Reiheneinfamilienhauses Nr. 3, des Autoeinstellplatzes sowie der gemeinschaftlichen Anlagen gemäss dem Baubeschrieb vom 10. Oktober 1996 und den Werkplänen vom 1. Oktober 1996 zum Werkpreis von Fr. 727'000.– vereinbart.

Den Argumenten der Rekurrentin ist nicht zuzustimmen, da gemäss der kantonalen Praxis allein auf den Konnex zwischen dem Generalunternehmervertrag und der Übertragung des Unterbaurechts abzustellen ist. Die Erhebung von Handänderungssteuern auf dem Grundstück- und dem Werkpreis ist damit grundsätzlich gerechtfertigt, wobei diejenige auf dem Grundstückpreis in vorliegendem Fall ohne Bedeutung ist, da die Übertragung des Unterbaurechts unentgeltlich erfolgte. Die Beschwerde ist demnach abzuweisen.

5. Zu prüfen bleibt die Frage, ob die Rekurrentin allenfalls aufgrund von § 82 Abs. 1 lit. a bis StG von der Handänderungssteuer befreit werden kann. Danach wird die Handänderungssteuer nicht erhoben bei Veräusserungen an Wohnbaugenossenschaften, Vereine oder Stiftungen, sofern das erworbene Grundstück innert zweier Jahre gemeinnützigem sozialem Wohnungsbau zugeführt wird. In vorliegendem Fall treten die Genossenschafter AX und BX-Y gemäss dem Generalunternehmervertrag vom 11. November 1996 als Bauherren auf. Es handelt sich damit nicht um eine Veräusserung an eine, sondern von einer Wohnbaugenossenschaft an die Genossenschafter. Die Gemeinde ist weder an der Einräumung eines Unterbaurechts noch am

Generalunternehmervertrag beteiligt. Ein Befreiungstatbestand liegt folglich nicht vor, weshalb die Beschwerde auch aus diesem Grund abzuweisen ist.

6. Das Steuergesetz sieht in § 183 Abs. 1 vor, dass – sofern sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung ergibt – die Taxationskommission im Einschätzungsverfahren oder im Rekursverfahren die kantonale Steuerrekurskommission von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen kann. Die Steuerrekurskommission entscheidet in diesem Fall endgültig (§ 183 Abs. 2 Satz 2 StG). Demnach kann dieser Punkt vom Verwaltungsgericht nicht mehr beurteilt werden.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.