

Handänderungssteuer

Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 124/2000 vom 10. November 2000

Der Werklohn kann als Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer beim Landveräusserer herangezogen werden, 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 Veräusserung der Baute partizipiert.

Sachverhalt:

1. Der Rekurrent (A) erwarb mit Kaufvertrag vom 5. Dezember 1997 von X die Landparzelle Nr. 226 «Feld» inkl. Anteilen an Nr. 808 und 804, GB Z, zu einem Veräusserungspreis in Höhe von Fr. 98'000.–. Mit Rechnung Nr. 97/3299, Gde Z, vom 16. Juni 1998 (Eröffnungsdatum) wurde auf dem Anteil der Veräusserin eine Handänderungssteuer in Höhe von Fr. 1'225.– erhoben. Die Handänderungssteuer wurde beim Rekurrenten als Liegenschaftserwerber wegen unterschriftlich erklärter zukünftiger Selbstnutzung gemäss § 82 Abs. 2 StG zunächst nicht erhoben und mit Rechnung Nr. 97/3299 vom 21. September 1998 wegen nicht vollzogener Selbstnutzung gemäss § 146 StG nachbesteuert.

Mit Werkvertrag für Generalunternehmer vom 4. Dezember 1997 beauftragte der Rekurrent die Architekturfirma C GmbH in Y, zu einem Werkpreis von Fr. 431'710.– ein Einfamilienhaus mit Einstellhallenmitbenutzungsrecht und 2 Einstellplätzen zu erstellen. Mit Rechnung Nr. 97a/3299, Gde Z, vom 18. November 1998 wurde beim Rekurrenten als Erwerber sowie beim Werkunternehmer als Veräusserer infolge wirtschaftlicher Handänderung auf dem Werklohn die Handänderungssteuer in Höhe von Fr. 5'396.40 je Anteil Erwerber und Veräusserer erhoben. Auf der Rechnung findet sich die Anmerkung, dass der Anteil Veräusserer gemäss Vertrag vom Erwerber übernommen würde.

Der Rekurrent veräusserte mit öffentlicher Urkunde über einen Kaufvertrag vom 2. September 1998 sodann die Parzelle Nr. 296, GB Z, inkl. Anteilen an Nr. 808 und 804, zu einem Veräusserungspreis in Höhe von Fr. 531'000.– an B, wobei in einer separaten Vereinbarung vom 2. September 1998 festgehalten wurde, dass der Rohbauwert inkl. Grundstück Fr. 385'000.– betrage. Mit Rechnung Nr. 98/252, Gde Z, vom 16. Dezember 1998 wurde beim Rekurrenten als Veräusserer auf dem Kaufpreis von Fr. 531'000.– die Handänderungssteuer in Höhe von Fr. 6'637.50 erhoben.

2. Mit Eingabe vom 17. Dezember 1998 erhob A gegen die Handänderungssteuer-Rechnungen Nr. 97a/3299 vom 18. November 1998 und Nr. 98/2527 vom 16. Dezember 1998 Einsprache und machte geltend, er habe auf der am 5. Dezember 1997 von X zu einem Kaufpreis von Fr. 98'000.– erworbenen Landparzelle ordnungsgemäss die Handänderungssteuer bezahlt. Es sei ihm schleierhaft, weshalb am 18. November 1998 eine wirtschaftliche Handänderungssteuer von einem mutmasslichen Anlagewert eines Gebäudes von Fr. 432'960.– über Fr. 5'412.– erhoben werde. Das Gebäude inkl. Grundstück sei am 2. September 1998 im Rohbau an B weiterveräussert worden und der damalige Rohbauwert habe ca. Fr. 385'000.– betragen. Auch sei nicht nachzuvollziehen, weshalb auf der Rechnung die Architekturfirma C GmbH als Veräusserin genannt werde, obwohl sie nie Eigentümerin des Grundstückes gewesen sei.

3. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 23. Januar 1998 ab. Bezüglich der Erhebung der Handänderungssteuer auf dem Werklohn mit Rechnung Nr. 97a/3299 führte sie zur Begründung aus, nach ständiger, vom Bundesgericht geschützter Praxis 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. Voraussetzung dafür sei allerdings, dass Kaufvertrag und Werkvertrag derart voneinander abhängen, dass es ohne den einen Vertrag nicht zum Abschluss des anderen Vertrages gekommen wäre. Gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes sei ein Konnex im Sinne der gegenseitigen Abhängigkeit immer dann gegeben, wenn der Erwerber eines Grundstückes sich beim Kauf gleichzeitig verpflichtet, das erworbene Grundstück in vorbestimmter Art und Weise zu nutzen. Für die Erhebung der Handänderungssteuer auf dem Werklohn sei die Identität von Verkäufer und Unternehmer nicht unbedingt Voraussetzung. Da der Kaufvertrag vom 5. Dezember 1997 und der Werkvertrag für Generalunternehmer vom 4. Dezember 1997 über das schlüsselfertige Haus klar aussage, dass der Werkpreis Fr. 431'710.– betrage, erachte die Steuerverwaltung den erforderlichen Konnex zwischen dem Landkauf und den Verkauf eines schlüsselfertigen Einfamilienhauses als gegeben. Der Baufortschritt sei für die Erhebung der Handänderungssteuer nicht massgebend, sondern einzig die vertraglichen Vereinbarungen im Generalunternehmervertrag. Die klare gesetzliche Regelung, wonach die Handänderungssteuer von Veräusserer und Erwerber je zur Hälfte zu tragen seien, könne nicht durch eine zivilrechtliche Vereinbarung ersetzt werden. Die Veranlagungsverfügungen müssten daher unbezogen einer anderen vertraglichen Abrede je zur Hälfte dem Veräusserer und dem Erwerber eröffnet werden, wobei die Bezahlung selbstverständlich entsprechend der zivilrechtlichen Vereinbarung erfolgen könne. Aus der «Öffentlichen Urkunde über einen Kaufvertrag» gehe zudem klar hervor, dass der Weiterverkauf der Parzelle vom 2. September zu einem Kaufpreis von Fr. 531'000.– erfolgt sei, weshalb die Handänderungssteuer gemäss Rechnung Nr. 98/2527 vom 16. Dezember 1998 auch auf diesem Betrag geschuldet sei.

4. Mit Schreiben vom 7. Januar 1999 und 26. August 1999 erhob die Vertreterin von A, die Fa. D Immobilien AG, gegen den Einsprache-Entscheid Rekurs mit dem

Begehren, es sei die Handänderungssteuer-Rechnung vom 18. November 1998 auf den Anlagekosten zu sistieren und diejenige vom 16. Dezember 1998 entsprechend herabzusetzen.

Zur Begründung wurde im wesentlichen folgendes geltend gemacht, es bestehe kein Konnex zwischen Landverkauf und der Erstellung des Einfamilienhauses. Die Landeigentümerin X habe die Vertreterin des Rekurrenten mit dem Verkauf der einzelnen Landparzellen beauftragt, wobei die Baubewilligung durch die E GmbH auf eigenes Risiko eingeholt worden sei. Der Landverkäuferin sei es egal gewesen, ob der Landkäufer das Land mit oder ohne Werkvertrag erwerbe und sie sei an der Überbauung nicht beteiligt gewesen. Der Erwerber eines Einfamilienhauses im Rohbau könne punkto Innenausbau und punkto Aussenansicht wie Terrasse, Wintergarten, Pergola etc. selbst bestimmen. Dies könne in Form von Eigenleistungen oder mittels Direktauftrag an einen beliebigen Architekten und/oder Handwerker erfolgen. Entscheide er sich für einen Werkvertrag mit dem Generalunternehmer, bleibe sein Mitbestimmungsrecht punkto Raumeinteilung, Innenausbau und Aussenansicht frei. Somit könne der Werkpreis für ein Gebäude im Zeitpunkt des Kaufes des Einfamilienhauses im Rohbau nur grob definiert werden. Da der Werkvertrag nicht mit der E GmbH, sondern mit der Architekturfirma C GmbH abgeschlossen worden sei, bilde die gegenseitige Abhängigkeit zwischen Landkauf und schlüsselfertigem Einfamilienhaus keinen Konnex.

5. Die Steuerverwaltung beantragte mit Vernehmlassung vom 4. Oktober 1999 die Abweisung des Rekurses. Gestützt auf einen zwischenzeitlich ergangenen Entscheid der Steuerrekurskommission vom 12. Mai 2000 stellt sie nun mit ergänzender Vernehmlassung vom 21. September 2000 den Antrag, es sei der Rekurs wie folgt teilweise gutzuheissen:

In bezug auf die Erhebung der Handänderungssteuer auf dem Werklohn sei die Rechnung Nr. 97/3299 vom 18. November 1998 im Betrag von total Fr. 10'792.80 (Anteil Rekurrent = Fr. 5'396.40) als hinfällig zu stornieren.

Für die Berechnung der Handänderungssteuer für den Erwerb der Landparzelle gemäss Rechnung Nr. 97/3299 bilde der verurkundete Kaufpreis von Fr. 98'000.– die Bemessungsgrundlage. Die Handänderungssteuer betrage somit für jede Partei Fr. 1'225.–. Da der Weiterverkauf des Objektes am 2. September 1998 zu einem zwischen den Vertragsparteien verurkundeten Kaufpreis von Fr. 531'000.– erfolgt sei, sei die Berechnung der angefochtenen Handänderungssteuer-Rechnung Nr. 98/2527 somit korrekt erfolgt. In diesem Punkte sei der Rekurs abzuweisen. Zur Begründung macht die Steuerverwaltung geltend, die Steuerrekurskommission habe in einem Urteil vom 12. Mai 2000 grundsätzlich entschieden, dass der Werklohn nur dort als Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer herangezogen werden dürfe, wo er dem Landveräusserer selber geschuldet und ihm persönlich oder auf seine Rechnung einem Dritten gezahlt werde. Letzteres treffe in jenen Fällen, in denen Landverkäufer und Werkunternehmer weder tatsächlich noch wirtschaftlich identisch seien, in der Regel nicht zu. Konkret bedeute dies, dass der Werklohn als

Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer des Landeigentümers herangezogen werden könne, 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 Veräusserung der Baute partizipiert.

6. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1. Die Steuerrekurskommission ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall mehr als Fr. 1'000.– beträgt und Fr. 8'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei 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 einerseits mit Rechnung Nr. 97a/3299 zu Recht auf dem Werklohn die Handänderungssteuer erhoben wurde und ob andererseits bei der Weiterveräusserung der in Frage stehenden Liegenschaft der verkündete Kaufpreis gemäss Handänderungssteuer-Rechnung Nr. 98/2527 oder aber der Rohbauwert, wie der Rekurrent dies verlangt, als Bemessungsgrundlage herangezogen werden muss.

3. Gemäss § 81 Abs. 1 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. Nach § 81 Abs. 2 lit. a StG sind alle «Rechtsgeschäfte, die hinsichtlich der Verfügungsgewalt wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken» den Handänderungen von Grundstücken gleichgestellt. Das Gesetz unterscheidet somit zwischen zivilrechtlichen Handänderungen (§ 81 Abs. 1 StG) und wirtschaftlichen Handänderungen (§ 82 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. Eine zivilrechtliche Handänderung kann somit offensichtlich nur diejenige Person vornehmen, die das Eigentum am Grundstück besitzt. Demgegenüber wird unter wirtschaftlicher Handänderung die Übertragung der wesentlichen Eigentümerbefugnisse ohne einen zivilrechtlichen Eigentumswechsel verstanden. Mit anderen Worten liegt eine wirtschaftliche Handänderung grundsätzlich immer dann vor, wenn wesentliche Teile der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück vom bisherigen Verfügungsberechtigten auf einen Dritten übergehen, ohne dass dabei die zivilrechtlichen

Eigentumsverhältnisse eine Änderung erfahren. Entscheidend für die Annahme einer wirtschaftlichen Handänderung ist, ob wesentliche Teile der dem Grundeigentum innewohnenden Verfügungsmacht rechtsgeschäftlich übertragen werden, so dass gesagt werden kann, das fragliche Rechtsgeschäft wirke bezüglich der Verfügungsgewalt wirtschaftlich wie eine Handänderung an einem Grundstück oder Grundstücksanteil. Eine wirtschaftliche Handänderung liegt zum Beispiel bei der Übertragung der Mehrheit der Aktien einer Immobiliengesellschaft vor (vgl. *Richner/Frei/Kaufmann*, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 1999, § 216 N. 57 f.; *Höhn/Waldburger*, Steuerrecht, Bd. I, 8. Aufl. 1997, § 28 N.10).

4. a) Im hier zu beurteilenden Fall hat der Rekurrent als Liegenschaftserwerber mit Werkvertrag vom 4. Dezember 1997 die Architekturfirma C GmbH in Y, beauftragt, zu einem Werkpreis von Fr. 431'700.– ein Einfamilienhaus und zwei Einstellplätze zu erstellen. Die Steuerverwaltung hat in der Folge mit Rechnung Nr. 97a/3299 sowohl beim Rekurrenten als Liegenschaftserwerber wie auch bei der Generalunternehmerin auf dem Werklohn eine Handänderungssteuer erhoben.

b) Wie die Vertreterin des Rekurrenten nun aber zu Recht in formeller Hinsicht einwendet, ist die Erhebung der Handänderungssteuer bei der Generalunternehmerin zu Unrecht erfolgt. Die von der Generalunternehmerin zu erstellende Liegenschaft respektive eine allfällig bereits errichtete Baute, bildete zu keinem Zeitpunkt ein in ihrem Eigentum stehendes Grundstück, denn ein noch nicht gebautes Haus stellt offensichtlich kein Grundstück dar und eine auf einem Grundstück des Landeigentümers bereits erstellte Baute wäre nach Art. 671 Abs. 1 ZGB bei ihrer Erstellung unmittelbar ins Eigentum des Landeigentümers übergegangen. Ausserdem steht vorliegend fest, dass die Architekturfirma C GmbH als Generalunternehmerin zu keiner Zeit die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die fragliche Parzelle besass. Da sie weder das zivilrechtliche Eigentum noch die wirtschaftliche Verfügungsgewalt an diesem Grundstück inne hatte, konnte sie daran auch keine wirtschaftliche Verfügungsgewalt übertragen. Demzufolge ergibt sich, dass der Architekturfirma C GmbH als Generalunternehmerin gestützt auf § 81 Abs. 2 StG aufgrund der gesetzlichen Umschreibung des Steuersubjektes in § 84 Abs. 1 StG keine Handänderungssteuer auf dem gemäss Werkvertrag für Generalunternehmer vom 4. Dezember 1997 zu errichtenden Einfamilienhaus inkl. 2 Einstellplätzen auferlegt werden kann (vgl. *Richner/Frei/Kaufmann*, a.a.O., § 228 N. 14), zumal das basellandschaftliche Steuergesetz eine Ausdehnung der subjektiven Steuerpflicht auf den Werkunternehmer nicht vorsieht. Die der nicht steuerpflichtigen Generalunternehmerin eröffnete Handänderungssteuer-Veranlagung, welche im übrigen im vorliegenden Verfahren nicht im Streit liegt, ist deshalb mit einem Eröffnungsfehler, d.h. mit einem tiefgreifenden, wesentlichen Mangel behaftet und somit als nichtig zu betrachten (vgl. *Imboden/Rhinow*, Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 40; *Känzig/Behnisch*, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, S. 199f.).

Aus dieser Feststellung lässt sich jedoch noch nicht ableiten, wie dies der Rekurrent offenbar tut, dass der in Frage stehende Werklohn von vorneherein als Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer ausscheidet.

5. Schliesst der Erwerber eines Grundstückes beim Kauf zugleich einen Werkvertrag über die Überbauung dieses Grundstückes ab, so ist die Handänderungssteuer gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts sowohl auf dem Kaufpreis als auch auf dem Werklohn zu entrichten, wenn Kaufvertrag 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. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt dies selbst dann, wenn die Parteien des Kauf- und Werkvertrages nicht dieselben sind, sofern nur – wirtschaftlich gesehen – von Identität gesprochen werden kann. Ob der Werklohn im vorerwähnten Sinne der Besteuerung nach § 81 Abs. 1 StG unterliegt, ist im Einzelfalle stets nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen (vgl. Basellandschaftliche Steuerpraxis (BLStPr) XI S. 79 ff. mit weiteren Hinweisen; *Ernst Höhn*, Steuerrecht, 7. Aufl. 1993, § 37 N. 3).

Aufgrund des Urteils des Verwaltungsgerichts vom 4. Juni 1997 und in Anlehnung an die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich hat die Steuerrekurskommission mit Entscheid Nr. 46/2000 vom 12. Mai 2000 in grundsätzlicher Weise entschieden, dass in einem Fall, in dem sich der Kaufvertrag nur auf das Grundstück bezieht, jedoch der Landkäufer zusätzlich verpflichtet gewesen ist, einen Werkvertrag über die Errichtung einer schlüsselfertigen Baute abzuschliessen, ohne den es nicht zum Abschluss des Landkaufvertrags gekommen wäre, die Handänderungssteuer gestützt auf § 84 Abs. 1 StG nur auf dem vom Landveräusserer erzielten Kaufpreis für das Grundstück mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers erhoben werden kann. Die Annahme einer weiteren Leistung des Erwerbers setzt dabei richtigerweise voraus, dass es sich um eine Leistung an den Veräusserer persönlich oder auf dessen Rechnung an einen Dritten für die Grundstückübertragung handelt. Nach dieser Auslegung 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 (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 4. Juni 1997 i.S. X. E. 3b; Rechenschaftsbericht des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich 1986 Nr. 75 E. a). Konkret bedeutet dies, dass der Werklohn als Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer des Landveräusserers herangezogen werden kann, *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 Veräusserung der Baute partizipiert.*

6. a) Der Rekurrent legt nicht in substantiiertem Sinne dar, dass die streitbefundene Handänderung ohne den Abschluss des Generalunternehmervertrages und dieser Vertrag ohne den Grundstückkauf zustande gekommen wäre, sondern er bringt lediglich vor, dass die Landveräussererin an der Überbauung nicht beteiligt gewesen und es ihr auch gleichgültig gewesen sei, ob der Landerwerber das Grundstück mit

oder ohne Werkvertrag erwerbe. Es habe deshalb auch keine Verpflichtung zur vorbestimmten Nutzung bestanden, da der Erwerber den Innenausbau und die Aussenansicht selber bestimmen konnte. Aus diesen Gründen habe «die gegenseitige Abhängigkeit zwischen Landkauf und schlüsselfertigem Einfamilienhaus keinen Konnex» gebildet.

b) Im vorliegenden Fall enthält der beurkundete Kaufvertrag zwar keinen Hinweis auf den Werkvertrag. Unbestritten ist jedoch dass am 4. Dezember 1997, d.h. einen Tag vor Abschluss des Kaufvertrages für die Landparzelle, zwischen dem Rekurrenten und der Architekturfirma C GmbH ein Werkvertrag für Generalunternehmer abgeschlossen worden ist. Gegenstand des Vertrages war gemäss Ziffer 1 die schlüsselfertige Erstellung des Einfamilienhauses Nr. 6 mit Einstellhallenmitbenutzungsrecht und zwei Einstellplätzen auf dem Grundstück GB Nr. 104 in Z gemäss Baubeschrieb. Als Werkpreis wurde gemäss Ziffer 4 des Vertrages ein Betrag von Fr. 431'710.– vereinbart, welcher das schlüsselfertige Einfamilienhaus inkl. Mehrleistungen gemäss Kostenzusammenstellung vom 20. August 1997 beinhaltet und dessen Begleichung gemäss separatem Zahlungsplan zu erfolgen hatte. Somit ist in casu am Tage des Abschlusses des Kaufvertrages bereits festgestanden, wie der Erwerber sein Grundstück überbauen wollte, bzw. welches der in der Gesamtplanung «Feld» Z enthaltene Objekt er erwerben wollte. Dass der Erwerber gewisse Änderungenwünsche bezüglich Raumeinteilung, Sanitäreinrichtungen etc. einbringen konnte, ändert nichts an der Vorbestimmung der Baute. Im Generalunternehmervertrag wird nämlich ausdrücklich die schlüsselfertige Erstellung des Einfamilienhauses Nr. 6 sowie der Einstellplätze gemäss Baubeschrieb zum Werkpreis von Fr. 431'710.– vereinbart.

c) Aufgrund der vorliegenden Ausführungen gelangt die Steuerrekurskommission zum Schluss, dass der Generalunternehmervertrag und der Kaufvertrag derart voneinander abhängen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre. Im Ergebnis kommt das Geschäft als Ganzes dem Verkauf eines fertigen Hauses gleich. Dies ergibt sich vorliegend nicht nur aus dem Umstand, dass der Generalunternehmervertrag vor dem Grundstückserwerb abgeschlossen und darin die schlüsselfertige Erstellung des Einfamilienhauses vereinbart worden ist. Hinzu kommt in casu insbesondere, dass die Behauptung in der Rekurseingabe, die Landveräusserin habe nichts mit der Überbauung zu tun gehabt, nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht. Wie einem Auszug aus dem Handelsregister zu entnehmen ist und der Vertreter des Rekurrenten an der heutigen Verhandlung auch eingestehen musste, war die Landveräusserin X im Zeitpunkt des Abschlusses von Werk- und Kaufvertrag zu 50 Prozent am Stammkapital der Generalunternehmerin Architekturfirma C GmbH beteiligt. Darüberhinaus fungierte sie sogar als Geschäftsführerin mit Einzelunterschrift. Damit sind jedoch die für die Besteuerung des Werklohnes im weiteren erforderlichen Kriterien der wirtschaftlichen Identität zwischen Landveräusserin und Generalunternehmer zweifellos erfüllt. Wie die Steuerrekurskommission im bereits erwähnten Entscheid vom 2. Mai 2000 festgehalten hat, ist der Werklohn dort als Steuerobjekt bzw. als Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer heranzuziehen, wo er dem Veräusserer selbst geschuldet und ihm

persönlich oder auf seine Rechnung einem Dritten gezahlt wird. Dies trifft namentlich in jenen Fällen zu, wo der Landveräusserer – wie in casu – massgeblich an der mit der Überbauung beauftragten Generalunternehmung beteiligt ist und dadurch direkt oder indirekt am Gewinn aus der Erstellung und Veräusserung der Baute partizipiert.

d) Zusammenfassend kann im hier zu beurteilenden Fall festgehalten werden, dass die Erhebung von Handänderungssteuern bei der Grundstückveräussererin und dem Rekurrenten sowohl auf dem Grundstück- und wie auch dem Werkpreis grundsätzlich gerechtfertigt ist. Die Steuerverwaltung hat somit sowohl die Landveräussererin als auch den Rekurrenten in diesem Sinne neu zu veranlagern.

Der Rekurs ist somit in diesem Punkte abzuweisen.

7. a) Zu prüfen bleibt im folgenden noch, ob hinsichtlich der Weiterveräusserung der Liegenschaft durch den Rekurrenten die Handänderungssteuer lediglich auf dem Rohbauwert im Betrag von Fr. 385'000.– wie er in der separaten Vereinbarung zwischen dem Rekurrenten und dem Liegenschaftserwerber vom 2. September 1998 vereinbart worden ist, zu erheben sei.

b) Gemäss § 84 Abs. 1 StG beträgt die Handänderungssteuer für Veräusserer und Erwerber je 1,25% des *Kaufpreises*. Als Kaufpreis gilt ohne Frage der Preis, wie er zwischen den Parteien in der öffentlichen Urkunde über einen Kaufvertrag vereinbart worden ist. Aufgrund dieser klaren gesetzlichen Vorschrift, die keinen Auslegungsspielraum zulässt, ist die Steuerverwaltung bei der Bemessung der Handänderungssteuer gemäss Rechnung Nr. 98/252 vom 16. Dezember 1998 zweifelsohne zu Recht vom verkündeten Kaufpreis in Höhe von Fr. 531'000.– ausgegangen.

Der Rekurs ist somit auch in diesem Punkte abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird vollumfänglich abgewiesen.
2. Die Rechnungen Nr. 97/3299 und Nr. 97a/3299, beide GB Z, werden aufgehoben und die Steuerverwaltung wird angewiesen, für den Rekurrenten und X eine Neuveranlagung vorzunehmen, wobei als Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer der Landpreis in Höhe von Fr. 98'000.– und der Werklohn in Höhe von Fr. 431'700.– heranzuziehen sind.
3. Der Rekurs wird auch bezüglich der Rechnung Nr. 98/252, GB Z, abgewiesen.