

Handänderungssteuer

Veränderung der Gesamthandanteile

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft

vom 3. November 2017

Die Handänderungssteuer ist eine reine Rechtsverkehrssteuer. Dadurch werden auch Änderungen von internen Gesamthandanteilen erfasst, weil die jeweiligen Eigentumsquoten verändert werden. Bei der Berechnung der Steuer darf dabei nicht nur auf den blossen Landwert abgestellt werden, wenn auf dem Boden noch eine Neubaute erstellt wurde. Die jeweilige Eigentumsquote bezieht sich aufgrund des Akzessionsprinzips in der vorliegenden Fallkonstellation auch auf das neu erstellte Gebäude bzw. die darin enthaltene Wohnung.

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung Nr. 13/1369 V vom 5. September 2014 wurde den Pflichtigen eine Handänderungssteuer in Höhe von CHF 12'875.– auferlegt.

2. Mit Eingabe vom 5. Oktober 2014 erhob die Pflichtige mit dem sinngemässen Antrag, die Handänderungssteuer sei in Höhe von CHF 2'925.– (1,25 % von CHF 234'000.–) zu veranlagern, Einsprache. Zur Begründung führte sie aus, die Parzelle Nr. 1, GB G., weise insgesamt eine Fläche von 1'871 m² auf. Gemäss beiliegendem Situationsplan betrage der Flächenanteil des Neubaus ca. 600 m². Die restlichen 1'271 m² verblieben im Eigentum der Pflichtigen. Der Landanteil von 600 m² sei an die einfache Gesellschaft bestehend aus A., B. und C. abgetreten worden. Auf dieser Fläche sei der Neubau (W.) erstellt worden. Der Neubau bestehe aus einer Wohnung im Erdgeschoss und Büroräumen im Sockelgeschoss sowie einer Einstellhalle für vier Autos. Die Wohnung im Erdgeschoss sowie ein Einstellplatz seien C. zugeordnet. Das Sockelgeschoss sowie drei Einstellplätze seien den Pflichtigen zugeordnet. Damit betrage der Flächenanteil jeweils um die 50 %. Gemäss der Bewertung der Liegenschaft aus dem Jahre 2010 werde der Landpreis des unteren Parzellenanteils mit CHF 780.– pro m² bewertet. Somit hätten die Pflichtigen an C. effektiv 300 m² Land zu CHF 780.– pro m² abgetreten.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 2. Juni 2017 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, in einem ersten Schritt sei das gemeinsame Miteigentum der Pflichtigen in Gesamteigentum umgewandelt worden, was steuerfrei von statten gegangen sei und auch gehen dürfe. In einem zweiten Schritt sei dann C. dieser einfachen Gesellschaft beigetreten und habe je einen Quotenanteil von 515/3'420 von B. resp. von A. (insgesamt also eine Quote von 1'030/3'420) an der Parzelle Nr. 1, GB G., zu einem öffentlich beurkundeten Kaufpreis von CHF 1'030'000.– erworben. Da der Rechtsvorgang der Handänderung Steuerobjekt der Handänderungssteuer sei, habe der vereinbarte Kaufpreis von CHF 1'030'000.– als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegen.

4. Mit Eingabe vom 3. Juli 2017 erhob die Pflichtige mit den sinngemässen Begehren, 1. Die Handänderungssteuer sei in Höhe von CHF 2'925.– (1,25 % von CHF 234'000.–) abzüglich des Erwerbspreises aus dem Jahr 1999 zu veranlagern, 2. Unter o/e Kostenfolge, Rekurs. Zur Begründung machte sie ergänzend geltend, die Steuerverwaltung sei der Meinung, dass anhand der öffentlichen Urkunde nicht anders entschieden werden könne. Diese Ansicht könne sie aufgrund der Begründungen in der Einsprache nicht teilen, sie habe aber beim Notar einen klärenden Nachtrag respektive eine Berichtigung der öffentlichen Urkunde verlangt. Diese werde sie nach Erhalt umgehend nachreichen.

5. Mit Vernehmlassung vom 14. August 2017 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, mit öffentlicher Urkunde vom 28. Juni 2013 habe C. von den Pflichtigen einen internen Gesamteigentumsanteil von 1'030/3'420 an der Parzelle Nr. 1 GB G. erworben. Der Kaufpreis dafür habe CHF 1'030'000.– betragen. Deshalb sei gemäss Steuergesetz BL dieser Kaufpreis auch für die Bemessung der Handänderungssteuer herangezogen worden.

Das Argument, dass für den Neubau des Wohnhauses nur gerade 600 m² von der Gesamtparzelle benötigt worden seien, greife vorliegend nicht, weil offiziell und grundbuchlich nachvollzogen ein Gesamthandanteil an der ganzen Parzelle Nr. 1 GB G. übertragen worden sei. Sollte zu einem späteren Zeitpunkt eine Aufteilung bzw. Abparzellierung der erwähnten rund 600 m² von der Stammparzelle Nr. 1 vorgenommen werden – unter neuer Aufteilung der internen Anteile oder Überführung ins Alleineigentum –, so wäre dies ein neuer Vorgang, welcher wiederum Handänderungssteuern auslösen könnte.

6. Mit Eingabe vom 31. Oktober 2017 reichte die Pflichtige einen Nachtrag zur öffentlichen Urkunde über einen Abtretungsvertrag ein.

7. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) 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 CHF 8'000.– 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 die Handänderungssteuer zu Recht auf dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis in Höhe von CHF 1'030'000.– erhoben hat oder ob sie CHF 234'000.– als Berechnungsgrundlage hätte annehmen müssen.

a) Gemäss § 81 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Handänderungen von Grundstücken sind Rechtsgeschäfte, die hinsichtlich der Verfügungsgewalt wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken, sowie Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen und die Belastung gegen Entgelt erfolgt, gleichgestellt (Abs. 2).

b) Gemäss § 84 Abs. 1 StG beträgt die Handänderungssteuer für Veräusserer und Erwerber je 1,25 % des Kaufpreises.

c) In den meisten Kantonen werden auf dem Verkehrsvorgang der Handänderung von Grundstücken Steuern erhoben. Diese Rechtsverkehrssteuern (sog. Handänderungssteuern) sind in der Mehrzahl der Kantone als Abgaben mit reinem Steuercharakter ausgestaltet, die neben den Gebühren für Grundbucheintragungen geschuldet sind (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band I, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 28 N 3).

Steuersubjekt der Handänderungssteuer ist gemäss § 84 der Veräusserer und der Erwerber zu gleichen Teilen. Davon ausgehend, dass es sich bei der Handänderungssteuer um eine Objektsteuer auf einem Verkehrsvorgang handelt, müsste der Verkehrswert des erworbenen Grundstücks als Berechnungsgrundlage hinzugezogen werden. Das basellandschaftliche Steuergesetz stellt jedoch auf die vom Erwerber erbrachte d.h. dem Verkäufer zufließende Gegenleistung – den Kaufpreis – ab. Ein ersatzweises Abstellen auf den Verkehrswert ist nach § 83 vorgesehen, wenn der Verkehrswert offensichtlich vom vereinbarten Kaufpreis abweicht oder wenn kein Kaufpreis festgesetzt wurde (vgl. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 81 N 7f.).

Eine zivilrechtliche Veräusserung liegt beim Übergang von sachenrechtlichem Eigentum an einem Grundstück oder einem Grundstücksanteil vom bisherigen auf einen anderen Rechtsträger vor. Die zivilrechtliche Veräusserung setzt neben einem gültigen Rechtsgrund grundsätzlich die Grundbucheintragung voraus. Die steuerpflichtige Veräusserung tritt im Zeitpunkt des Grundbucheintrages ein (vgl. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 81 N 9 i.V.m. 72 N 6 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 216 N 12 ff.).

3.a) Strittig ist vorliegend nicht die Erhebung einer Handänderungssteuer an sich, sondern deren Berechnungsgrundlage.

Bis zum 31. August 2011 hielten die Ehegatten A. und B. das Grundstück Parzelle 1 GB G. zu je hälftigem Miteigentum. Mit öffentlicher Urkunde vom 28. Juni 2013 überführten die Ehegatten ihr Miteigentum mit ebenfalls den gleichen Anteilen resp. Quoten in Gesamteigentum. Den Antritt des Gesamteigentums legten die Parteien auf das Datum vom 1. September 2011 fest. In der gleichen Urkunde schlossen die Ehegatten mit C. einen Abtretungsvertrag, in welchem die Ehegatten C. je 513/3'420 interne Gesamthandanteile betreffend das Grundstück 1, GB G. abgetreten haben, ab. Insgesamt traten die Ehegatten damit 1'030/3'420 interne Gesamteigentumsanteile an C. ab. Den Übernahmewert legten die Parteien auf CHF 1'030'000.– fest. C. beglich den Kaufpreis durch die Übernahme von CHF 480'000.– des Kapitalausstandes der auf dem Vertragsobjekt lastenden Grundpfandrechte, sowie diversen bereits geleisteten Anzahlungen an den Neubau von insgesamt CHF 550'000.–. Den Antritt des Vertragsobjektes legten die Parteien rückwirkend auf das Datum des 1. September 2011 fest.

In der jüngsten Eingabe vom 31. Oktober 2017 hielten die Parteien nun fest, im Abtretungsvertrag vom 28. Juni 2013 hätten die Parteien einen Übernahmewert für die an C. abgetretenen insgesamt 1'030/3'420 internen Gesamthandanteile irrtümlich mit dem Wert von CHF 1'030'000.– festgelegt, was dem Wert der Gesamthandanteile nach Fertigstellung der Baute entsprochen habe. Im Zeitpunkt des Antritts der Abtretungsobjekte sei die neue Baute auf dem Grundstück Nr. 1 noch nicht erstellt gewesen. Deshalb sei als Wert für die abgetretenen Gesamthandanteile der Wert des damaligen Zustandes der Liegenschaft in Anschlag zu bringen. Dieser habe gemäss beiliegender Kopie der Schätzung des HEV X. vom 18. Oktober 2010 CHF 1'662'200.– betragen. Abschnitt III. Ziffer 1 des Abtretungsvertrages vom 28. Juni 2013 werde deshalb aufgehoben. Der Übernahmewert für die neu 14.07/100 internen Gesamteigentumsanteile werde auf CHF 234'000.– festgesetzt.

b) Die Steuerverwaltung berechnete die Handänderungssteuer in der Folge auf dem gesamten Verkaufspreis von CHF 1'030'000.– und setzte die Steuerbelastung damit auf CHF 12'875.– fest. Die Rekurrenten vertreten nun die Ansicht, dass von der ursprünglichen Fläche von 1'871 m² ca. 600 m² für den Neubau verwendet worden seien. Der Landanteil sei an die einfache Gesellschaft bestehend aus A., B. und C. abgetreten worden. 50 % der neu erstellten Liegenschaft sei C. zugeordnet worden, weshalb die Pflichtigen C. effektiv lediglich 300 m² Land zu CHF 780.– pro m² abgetreten hätten. Aus diesem Grund sei die Handänderungssteuer lediglich auf einem Betrag von CHF 234'000.– zu erheben.

c) Zunächst ist festzustellen, dass die öffentliche Urkunde über einen Nachtrag zu einem Abtretungsvertrag vom 30. Oktober 2017 mangels Eintrag im Grundbuch nicht beachtet werden kann und im Falle eines Eintrags ins Grundbuch voraussichtlich wiederum Handänderungssteuern auslösen wird, da die Parteien die Eigentumsverhältnisse, und damit die Quoten geändert haben. Es wird vorliegend demnach auf die öffentliche Urkunde vom 28. Juni 2013 abgestellt.

d) Wie bereits weiter oben ausgeführt, stellt das basellandschaftliche Steuerrecht für die Ermittlung der Handänderungssteuer auf den bezahlten Kaufpreis ab (§ 84 Abs. 1 StG). Der Verkehrswert als Berechnungsgrundlage ist nur dann heranzuziehen, wenn der Verkehrswert offensichtlich vom vereinbarten Kaufpreis abweicht (§ 83 StG), was hier jedoch nicht der Fall ist.

Vorliegend haben die Rekurrenten C. einen Anteil an ihrem Grundstück sowie dem neu darauf errichteten Gebäude mit einer Wohnung sowie Büroräumlichkeiten mit öffentlicher Urkunde vom

28. Juni 2013 verkauft. Für die Wohnung (mit einem entsprechenden Anteil am Land) vereinbarten die genannten Parteien einen Kaufpreis von CHF 1'030'000.–. Der Antritt des Vertragsobjektes sollte gemäss diesem Vertrag rückwirkend auf den 1. September 2011 erfolgen.

Gemäss den Baugesuchsakten wurde das Baugesuch von den Rekurrenten gestellt und am 31. Mai 2011 unterzeichnet. Das Gesuch umfasste die Erstellung eines Wohnhauses mit Büroräumlichkeiten am W., G. Aus diesen Akten ist ebenfalls ersichtlich, dass am 29. August 2011 mit dem Aushub resp. den Bauarbeiten begonnen wurde. Die Schnurgerüstabnahme fand am 11. Oktober 2011 statt. Die Mitteilung über die Bauabnahme erfolgte am 20. September 2012 und konnte ab dem 1. Oktober 2012 vorgenommen werden. Damit ist davon auszugehen, dass das Gebäude mit Datum vom 30. September 2012 fertig erstellt war. Die Bauabnahme erfolgte schliesslich per 31. Mai 2013. Der Abtretungsvertrag wurde hingegen erst am 28. Juni 2013 öffentlich beurkundet.

Nach Art. 671 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 gilt alles, was mit einem Grundstück fest und dauernd verbunden wird, als dessen Bestandteil und fällt daher in das Eigentum des Grundeigentümers (Art. 641 Abs. 1 ZGB) (sog. Akzessionsprinzip) (Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 121 III 448 E.3b). Aufgrund der Abfolge der Daten ist auch nicht davon auszugehen, dass die Rekurrenten C. vorerst nur einen Anteil am Land ohne die Wohnung verkauft haben. Die Wohnung war zum Zeitpunkt der Beurkundung des Abtretungsvertrags darüber hinaus schon erstellt und vermutlich bereits von der Erwerberin bewohnt. Insofern spielt die Bewertung der HEV X. aus dem Jahre 2010 keine Rolle. Sie diente der Erwerberin damals höchstens für die Plausibilisierung des Preises für das Land auf welchem später die Liegenschaft mit der Wohnung erstellt wurde. Im öffentlich beurkundeten Vertrag benannten die Parteien darüber hinaus bereits die von der Erwerberin geleisteten Anzahlungen genau, da diese den Kaufpreis bereits zu einem Teil beglichen hatte. Das Antrittsdatum, also der Übergang von Nutzen und Gefahr vom Verkäufer auf den Käufer spielt zudem für die Erhebung der Handänderungssteuer keine Rolle. Massgebend ist der Grundbucheintrag. Mit dem Grundbucheintrag erfolgt sodann auch der Übergang des Eigentums. Dieser ist zentral für die Entstehung oder Änderung des Eigentums (vgl. Schmid/Hürlimann-Kaup, Sachenrecht, RN 466, mit weiteren Hinweisen). Die Handänderungssteuer wird wie unter Ziffer 2c der Erwägungen hiervoor ausgeführt, mit der Eintragung ins Grundbuch ausgelöst, was bedeutet, dass die Veranlagungsbehörde dann berechtigt ist, falls die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind, die entsprechende Handänderungssteuer zu erheben. Der von den Rekurrenten erwähnte Irrtum über den Wert des Abtretungsobjektes ändert an dieser Sachlage nichts, denn die Rekurrenten haben das Gebäude ohne die Erwerberin erstellt und traten selbst und alleine als Bauherrschaft auf. Sie haben in der Folge der Erwerberin die fertig erstellte Wohnung inkl. dem vereinbarten Landanteil zu einem Preis von CHF 1'030'000.– verkauft, wobei das Gebäude in diesem Zeitpunkt ohnehin nicht mehr hätte vom Boden getrennt werden und separat abgerechnet werden können. Der öffentlich beurkundete Vertrag vom 28. Juni 2013 entspricht somit den damaligen Gegebenheiten. Ein Irrtum über die damaligen Verhältnisse kann damit gar nicht vorliegen, zumal auch die Höhe des Kaufpreises nicht vollkommen aus der Luft gegriffen scheint. Die Ansicht der Rekurrenten wäre nur dann zu schützen, wenn die Erwerberin zunächst das Land für sich ohne das Gebäude erworben hätte und sie die Wohnung in der Folge selbst erstellt hätte. In letzterem Fall wäre die Handänderungssteuer nur auf den Wert des Bodens erhoben worden und nicht zusammen auch auf dem Wert der Wohnung. Ob für den alleinigen Kauf des Bodens wiederum die Form des Gesamteigentums gewählt worden wäre, kann an dieser Stelle offen gelassen werden.

Die Steuerverwaltung hat aufgrund dieser Erwägungen die Handänderungssteuer aufgrund des öffentlich beurkundeten Abtretungsvertrags korrekt erhoben. Damit erweist sich der vorliegende Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

4. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Rekurrenten die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 1'500.– aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung vom 16. Dezember 1993 [VPO]).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
- 3....