

Handänderungssteuer

Keine Zusammenrechnung von Werklohn und Landpreis

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 21. März 2025

Ein Werklohn darf bei einer Landveräusserung dann in die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer einbezogen werden, wenn das fragliche Bauprojekt als wirtschaftliche Einheit mit dem Landverkauf erscheint, also faktisch vom Beginn weg ein Verkauf eines schlüsselfertigen Gebäudes. Wenn es jedoch an einem solch untrennbaren Zusammenhang (sog. Konnex) fehlt, kann keine steuerliche Zusammenrechnung vorgenommen werden.

Sachverhalt:

A. Mit öffentlicher Urkunde über einen Kaufvertrag vom 29. November 2022 veräusserte die Pflichtige (Erbengemeinschaft) die Liegenschaftsparzelle Nr. 1000 und die subjektiv-dinglich verknüpften Parzellen Nrn. 1001 sowie 1002 Grundbuch (GB) G. für CHF 430'000.– an A. K. und B. K. sowie C. K. und D. K. zu Miteigentum. Am 2. Dezember 2022 schloss die Käuferschaft mit der U. einen Werkvertrag für den Bau eines Zweifamilienhauses inklusive Doppelgarage sowie Erschliessungs- und Umgebungsanlagen auf der Parzelle Nr. 1000 für CHF 1'300'000.– ab.

Mit Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer Nr. 01/10000 V vom 29. August 2024 legte die Steuerverwaltung die Handänderungssteuer auf CHF 21'625.– fest, ausgehend von einem steuerbaren Betrag von CHF 1'730'000.–. Dieser setzte sich zusammen aus dem Landpreis von CHF 430'000.– und dem Werkpreis von CHF 1'300'000.–.

B. Mit Schreiben vom 5. September 2024 erhob die bevollmächtigte Vertretung der Pflichtigen, V., Einsprache gegen diese Veranlagung mit dem Begehren, die Handänderungssteuer sei einzig auf dem Landpreis zu erheben. Zur Begründung machte sie geltend, dass der per Veranlagungsverfügung berechnete steuerbare Betrag von CHF 1'730'000.– nicht korrekt sei. Die Pflichtigen hätten lediglich die Parzelle Nr. 1000 verkauft, ohne Gebäude. Sie hätten dabei einen Verkaufspreis von CHF 430'000.– erhalten. Demnach sei dieser Betrag als steuerbarer Betrag einzusetzen und die Veranlagungsverfügung entsprechend zu korrigieren.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 13. November 2024 ab. Die Handänderungssteuer sei 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. Praxisgemäss sei somit nur eine wirtschaftliche Verbindung erforderlich. Dazu reiche beispielsweise bereits ein Hinweis auf den Abschluss des Werkvertrags im Kaufvertrag, eine enge zeitliche Nähe des Abschlusses von Kauf- und Werkvertrag, der Verkauf einer noch nicht bebauten Stockwerkeigentumsparzelle oder der Verkauf bereits abparzellierter nur für den Bau von Reihenhäusern geeigneter Parzellen. Der erforderliche Konnex sei vorliegend gegeben. Dies, da der Kaufvertrag am 29. November 2022 und der Werkvertrag am 2. Dezember 2022 abgeschlossen worden sei. Allein aufgrund der zeitlichen Nähe sei vorliegend eine Zusammenrechnung mit dem Werkpreis angezeigt. Schliesslich berge der Werkvertrag samt der vorgängigen Planung der Bebaubarkeit gerade den indirekten Vorteil, das Land überhaupt verkaufen zu können, in sich. Denn die Käuferschaft hätte kaum eine Parzelle erworben, die nicht nach deren Bedürfnissen für einen finanzierbaren Werklohn bebaubar sei. Auch sei keine wirtschaftliche Einheit nötig, sondern nur eine wirtschaftliche Verbindung, sodass der Kaufvertrag nicht ohne den Werkvertrag abgeschlossen worden wäre.

C. Die Bevollmächtigte der Pflichtigen erhebt mit Eingabe vom 3. Dezember 2024 Rekurs und beantragt, die Handänderungssteuer sei auf CHF 5'375.– herabzusetzen entsprechend dem Verkaufserlös von CHF 430'000.– des Baulands sowie alles unter o/e Kostenfolge. Zur Begründung bringt sie im Wesentlichen vor, dass eine wirtschaftliche Nähe zwischen Landverkäuferin und Werkherstellerin völlig

unzutreffend sei. Gemäss den Unterlagen in der Beilage sei klar ersichtlich, dass die Erbengemeinschaft nur Land verkauft habe und mit der schnellen Abwicklung des Werkvertrags der Käuferschaft zu keiner Zeit etwas zu tun gehabt habe.

Die Steuerverwaltung beantragt in der Vernehmlassung vom 16. Januar 2025 die Gutheissung des Rekurses. Sie führt unter anderem aus, dass bei der Handänderungssteuer, als reine Rechtsverkehrssteuer, eine Identität von Landverkäufer und Werkunternehmer nicht gefordert sei. Für den Käufer zähle allein die Tatsache, dass der Werkvertrag in der Grundstückübertragung eingeschlossen sei und damit der Handänderungssteuer unterliege. Beim Vorliegen eines fixfertig detaillierten und behördlich bewilligten Bauprojekts auf der Parzelle sei ein Landverkauf ohne jeweiligen Werkvertrag meist gar nicht möglich. In der vorliegend eingereichten Rechnung von V. sei nebst der Einholung aller nötigen Vollmachten, der Inserierung des Baulands auf «[Homepage]», der Betreuung der Interessenten, Besichtigungen vor Ort sowie einer Kaufpreisverhandlung mit der U., keine Information enthalten, welche das später realisierte Bauprojekt an sich betreffe. V. habe sich als allein bevollmächtigte Vertreterin bemühen müssen, einen für die Erbengemeinschaft guten Verkaufspreis realisieren zu können. Der verlangte Konnex zwischen Landkauf und Werkvertrag sei damit also allein noch nicht erstellt worden, d. h. der inserierte Landverkauf hätte auch losgelöst von einem Werkvertrag abgeschlossen werden können. Auch könne als weiteres Indiz die zeitliche Nähe der beiden Vertragsabschlüsse auf eine Verflechtung der beiden Verträge hindeuten. Aber die zeitliche Nähe allein müsse nicht immer auf eine zwingende Verflechtung der beiden Verträge aus Verkäufersicht hindeuten. So verhalte es sich auch im vorliegenden Fall: Zum einen sei das geplante Bauprojekt bzw. der Werkvertrag zwischen dem Generalunternehmen und den Landkäufern direkt geschlossen worden, also ohne nachweisliches Zutun der Rekurrentin. Zum andern gebe es weder eine Verpflichtung im Kaufvertrag noch eine Bedingung, dass der Vertrag nur zustande käme unter der Bedingung, dass der andere Vertrag auch abgeschlossen worden sei. Ebenso gebe es keine Hinweise darauf, dass die Käuferschaft im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Landkaufvertrags nicht völlig frei gewesen sei in der Wahl des Bauprojekts bzw. des Bauunternehmens. Es könne durchaus sinnvoll sein, zumindest eine Vorabklärung der Bebauungsmöglichkeit vornehmen zu lassen und nicht erst nach dem Landkauf. Auch könne dem erzielten Landpreis von pauschal CHF 430'000.– für die Parzelle Nr. 1000 (inkl. Anmerkungsgrundstück 1001) rein gar Nichts entnommen werden, was auf eine Wertsteigerung wegen dem späteren Bauprojekt schliessen lasse. Umgerechnet auf die X m² allein für die Parzelle Nr. 1000 ergäbe das einen Quadratmeterpreis im 2022 von CHF xxx.–. Gemäss dem Amt für Statistik hätten die Höchstpreise im 2022 für G. CHF yyy.– betragen; der Durchschnittspreis habe bei CHF zzz.– gelegen. Aufgrund der bundesgerichtlichen Ausführungen und der bisherigen Praxis sei deshalb, als steuerbegründende Tatsache, noch kein Konnex zwischen Landverkauf und Werkvertrag nachgewiesen, welche eine Zusammenrechnung des Landpreises und des Werklohnes rechtfertigen würde. Bei der vorliegenden Konstellation seien der Kaufvertrag für das Bauland und der nachträgliche Werkvertrag für das zu erstellende Doppelteinfamilienhaus nicht so voneinander abhängig, dass es ohne den Abschluss des einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre. Das Gesamtgeschäft komme so wirtschaftlich gesehen nicht einem Verkauf eines fertigen Doppelteinfamilienhauses gleich, weshalb die angefochtene Veranlagung der verkäuferseitig verfügbaren Handänderungssteuer entsprechend zu berichtigen und die Bemessungsbasis der Handänderungssteuer allein auf den Landkaufpreis zu reduzieren seien. Der Rekurs erweise sich dadurch als begründet und sei gutzuheissen.

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

Erwägungen:

Das Steuergericht ist gemäss § 124 Abs. 1 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 CHF 10'000.– pro Steuerjahr übersteigt, von der Fünferkammer beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

Vorliegend gilt es zu beurteilen, ob die Steuerverwaltung zu Recht den Werklohn in die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer aufgenommen hat.

2.1 Die Handänderungssteuer ist eine Rechtsverkehrssteuer, deren Objekt die entgeltliche Übertragung von Sachen und Rechten bildet.¹ 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. 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 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 Es muss sich hierfür aufgrund des engen sachlichen Zusammenhangs zwischen dem Grundstückkauf- und dem Bauerrichtungsvertrag ergeben, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält.³ Diese so genannte Zusammenrechnungspraxis hat das Bundesgericht wiederholt als nicht willkürlich bzw. nicht verfassungswidrig erachtet.⁴

2.2. Der Praxis des Steuergerichts zufolge darf der Werklohn jedenfalls 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 Werkersteller weder tatsächlich noch wirtschaftlich identisch sind, in aller Regel nicht zu. Der Werklohn kann indes auch in jenen Fällen als Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer herangezogen werden, wenn der Landveräusserer 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.⁵ Dies bedeutet, dass Landveräusserer und Werkersteller nicht zwingend juristisch 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

2.3. Ob der Werklohn im vorerwähnten Sinne der Besteuerung nach § 81 Abs. 1 StG unterliegt resp. ob eine wirtschaftliche Nähe vorliegt, welche die Landverkäuferin und Werkerstellerin bezogen auf das fragliche Bauprojekt als wirtschaftliche Einheit erscheinen lässt, ist im Einzelfall stets nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen. Dabei gibt es gemäss der Rechtsprechung des Steuergerichts verschiedene Umstände zu benennen, welche in diesem Zusammenhang relevant sein können:⁷

- Personelle Verflechtung zwischen Landverkäuferin und Werkherstellerin
- Verknüpfung der Landveräusserung mit dem Verkauf des ausgearbeiteten Projekts
- Werbung und Inserate, worin nicht nur der Baugrund beschrieben wird, sondern auch Visualisierungen der fertigen Baute enthalten sind
- Zeitliche Nähe zwischen dem Abschluss des Kaufvertrags für das Land einerseits und dem Werkvertrag andererseits
- Gänzliches Fehlen von Konkurrenzofferten für die Werkerstellung oder Einholen derselben durch die Landverkäuferin bzw. ihr nahestehende Personen

Zu beachten gilt es, dass diese Umstände keine abschliessende Aufzählung der Indizien für eine relevante wirtschaftliche Nähe zwischen Landverkäuferin und Werkherstellerin darstellen. Ebenso wenig müssen alle oder zumindest mehrere dieser Indizien vorliegen, um eine Zusammenrechnung von

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.

³ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Bern 2021, § 220 N. 55 m.w.H.

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

⁵ Vgl. zum Ganzen Urteil des Steuergerichts Basel-Landschaft [StGE] 510 05 90 / 51-2006 vom 28. April 2006; StGE vom 19. August 2022, 510 21 4, E. 3.

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

⁷ StGE vom 9. Juni 2023, 510 23 3, E. 2.6.

Landpreis und Werklohn vorzunehmen: Je nach Ausprägung kann auch bereits ein Indiz alleine zur Annahme hierfür ausreichen. Fehlt es an einzelnen der obig genannten Umstände, kann dies durch ein oder mehrere andere Elemente kompensiert werden, die mit besonderer Intensität vorliegen. Massgebend ist – wie bereits ausgeführt – die Gesamtheit der Umstände im konkreten Einzelfall.⁸

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.⁹

2.4 Die Zusammenrechnungspraxis wird von der Rekurrentin im vorliegenden Fall per se nicht bestritten. Diese moniert vielmehr, dass eine wirtschaftliche Nähe zwischen Landverkäuferin und Werkerherstellerin unzutreffend sei. Gemäss den Rekursbeilagen sei ersichtlich, dass die Erbgemeinschaft nur Land verkauft habe und mit der schnellen Abwicklung des Werkvertrags der Käuferschaft nichts zu tun gehabt habe. In anderen Worten habe die Pflichtige lediglich die Parzelle Nr. 1000 verkauft, ohne Gebäude. Sie habe dabei einen Verkaufspreis von CHF 430'000.– erhalten. Demnach sei dieser Betrag als steuerbarer Betrag einzusetzen und die Veranlagungsverfügung entsprechend zu korrigieren.

Im Rahmen der Vernehmlassung beantragt die Steuerverwaltung nunmehr die Gutheissung des Rekurses mit der Begründung, dass das Gesamtgeschäft wirtschaftlich gesehen nicht einem Verkauf eines fertigen Doppel-Einfamilienhauses gleichkommt. Nachfolgend ist im Wesentlichen auf die in E. 2.3 hiervoor genannten Umstände einzugehen.

2.5. Mit öffentlicher Urkunde über einen Kaufvertrag vom 29. November 2022 veräusserte die Rekurrentin die vorliegend streitbetroffene unbebaute Parzelle. Nur wenige Tage später – am 2. Dezember 2022 – schloss die Käuferschaft einen Werkvertrag für die Erstellung eines Zweifamilienhauses. Die Steuerverwaltung hat folglich im angefochtenen Entscheid zu Recht eine zeitliche Nähe zwischen Abschluss des Kaufvertrags und des Werkvertrags angenommen. Alleine dieses Indiz vermag hingegen im vorliegenden Fall eine Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn nicht zu rechtfertigen.

2.6. Wie bereits zuvor in E. 2.1. erläutert, ist für die Zusammenrechnung entscheidend, ob der Kauf- und Werkvertrag als einheitliches Ganzes erscheinen. Die Baupläne zum Baugesuch Nr. 0001/2022 sind beim Bauinspektorat erst am 6. März 2023 eingegangen. Zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung des Kaufvertrags am 29. November 2022 lag daher kein fertiges und genehmigtes Bauprojekt vor. Im Kontext von Einfamilienhäusern und Doppel-einfamilienhäusern stellt sich häufig die Frage, inwieweit das Projekt bei Abschluss des Kaufvertrags bereits konkretisiert und umsetzbar ist. Diese Problematik unterscheidet sich massgeblich von der Situation im Bereich des Stockwerkeigentums. Beim Verkauf von bereits fixfertig projektierten Stockwerkeigentumswohnungen ist der Käufer faktisch nur in der Lage, das Grundstück zusammen mit der bereits vorgesehenen Baumassnahme zu erwerben. Dagegen hat der Käufer eines unbebauten Grundstücks als Landeigentümer grundsätzlich die Freiheit, die konkrete Nutzung des Grundstücks nach seinen eigenen Vorstellungen zu gestalten. Im vorliegenden Fall hätten die Käufer noch im März 2023 von ihrem Werkvertrag zurücktreten können. Wie bereits erwähnt, war zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung am 29. November 2022 die Planung des Bauvorhabens noch unbestimmt und vage. Es wurde nicht nachgewiesen, dass die Rekurrentin Einfluss auf die Entscheidung der Käufer hatte, den vorliegenden Werkvertrag abzuschliessen. Zudem war der Landkauf keine Bedingung für das Zustandekommen des Werkvertrags und umgekehrt. Oft werden bei einem Landkauf Vorabklärungen der Bebauungsmöglichkeiten vorgenommen, wie auch in casu. Dieser Umstand genügt allerdings nicht für die Annahme eines Konnexes, der die Vornahme einer Zusammenrechnung von Werklohn und Landpreis rechtfertigen würde.

2.7. Des Weiteren ist den Akten eine Rechnung von V. an die Erbgemeinschaft vom 10. Januar 2023 für ihre Verkaufsbemühungen zu entnehmen. Aus dieser Rechnung gehen keinerlei Bemühungen von V. hervor, welche im Zusammenhang mit dem später realisierten Bauprojekt stehen. Ersichtlich ist

⁸ StGE vom 9. Juni 2023, 510 23 3, E. 2.6.

⁹ Vgl. StGE vom 19. August 2022, 510 21 4, E. 3.3.

einzig, dass die Vertreterin Bemühungen vorgenommen hat, um einen attraktiven Verkaufspreis für die Erbgemeinschaft zu realisieren. Überdies bestehen keine Hinweise auf eine rechtliche oder wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Rekurrentin und der U. Auch diese Umstände sprechen gegen das Vorliegen eines Konnexes zwischen Kauf- und Werkvertrag.

3. Zusammenfassend rechtfertigt sich vorliegend eine Zusammenrechnung von Land- und Werkpreis nicht, weshalb sich der Rekurs als begründet erweist und gutzuheissen ist. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer von CHF 1'730'000.– auf CHF 430'000.– herabzusetzen.

3.1. Gemäss § 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) werden die Gerichtskosten in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Zuzufolge des vollständigen Obsiegens der Rekurrentin sind die Gerichtskosten in Höhe von CHF 2'000.– der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von CHF 2'000.– wird der Rekurrentin zurückerstattet.

3.2. Gemäss § 130 StG i. V. m. § 21 Abs. 3 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Da die vorliegende Vertreterin selbst Mitglied der Erbgemeinschaft ist, ist keine Parteientschädigung zu entrichten.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und die Steuerverwaltung angewiesen, die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer auf CHF 430'000.– zu reduzieren.
2. ...
3. ...
4. ...