

**BStP 2017 Nr. 2**

Betreff:	Handänderungssteuer, schlüsselfertige Baute
Inстанz:	Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	15. Februar 2016
Verfahrensnummer:	VD.2015.131

*Ist ein Werkvertrag mit dem Erwerbsvertrag derart verbunden, dass dieser ohne jenen nicht geschlossen worden wäre (sog. Erwerb einer schlüsselfertigen Baute), so unterliegt auch der Werklohn der Handänderungssteuer. Einzige Voraussetzung für die Hinzurechnung des Werklohnes zur Bemessungsgrundlage bildet die innere Verbindung zwischen Werk- und Erwerbsvertrag. Ein Werkvertrag ist dann eng mit dem Erwerbsvertrag verbunden, wenn der Käufer beim Grundstückserwerb nicht frei entscheiden kann, von wem die Werkleistung erbracht wird. Ein Zusammenwirken oder eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen Grundstückverkäufer und Werkunternehmer ist nicht notwendig. Wird nicht nur die Stockwerkeigentumsparzelle, sondern werden auch die eigenen Ansprüche auf Fertigstellung der Wohnung weiterübertragen, rechtfertigt diese Herrschaft über die verbundenen Kauf- und Werkverträge, der Veräusserin die Handänderungssteuer aufzuerlegen.*

**Sachverhalt:**

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 28. Juni 2011 erwarb A. (Rekurrentin) zwei Stockwerkeinheiten an der B-strasse [...] unter Einschluss des Benützungsrechts an zwei Parkplätzen von der C.-AG zu einem Preis von CHF 2'368'000.--. Der Kaufpreis umfasste die schlüsselfertige Erstellung der beiden Wohnungen inklusive Innenausbau.

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 18. April 2013 verkaufte die Rekurrentin die damals noch im Bau befindliche Eigentumswohnung (Stockwerkeigentumsparzelle XXX-XX) an die Ehegatten [...] zu einem Preis von CHF 765'000.--. Über die Fertigstellung und den Innenausbau schlossen die Käufer einen separaten Werkvertrag mit der C.-AG. Aufgrund dieses am 14. Juni 2013 beim Grundbuch angemeldeten Kaufvertrages entrichtete die Rekurrentin die darauf entfallende Handänderungssteuer von 1,5% in Höhe von CHF 11'475.-- im Rahmen der Grundbuchabwicklung. Mit Verfügung vom 17. September 2013 erhob die Steuerverwaltung bei der Rekurrentin eine Nachforderung der Handänderungssteuer in der Höhe CHF 7'425.--, wobei sie sich zur Bemessung neben dem Kaufpreis auch auf den Werklohn bezog.

Eine dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 22. Januar 2014 ab. Den dagegen erhobenen Rekurs wies die Steuerrekurskommission mit Entscheidung vom 19. Februar 2015 (versandt am 26. Mai 2015) kostenfällig ab.

Gegen diesen Entscheid richtet sich der mit Eingabe vom 24. Juni 2015 erhobene Rekurs, mit dem die Rekurrentin die kosten- und entschädigungsfällige Aufhebung der angefochtenen Verfügung beantragt. Die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission beantragen mit Vernehmlassungen vom 18. resp. 19. August 2015 die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Darauf hat die Rekurrentin mit Eingabe vom 21. September 2015 repliziert. Die Tatsachen und Vorbringen ergeben sich, soweit von Belang, aus dem angefochtenen Entscheid und den nachfolgenden Erwägungen. Das vorliegende Urteil ist unter Beizug der Akten auf dem Zirkulationsweg ergangen.

### *Erwägungen:*

2.1 Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, unterliegen gemäss § 1 des Gesetzes über die Handänderungssteuer (HStG; SG 650.100) die zivilrechtlichen und die in diesem Gesetz aufgeführten wirtschaftlichen Handänderungen der Handänderungssteuer mit einem Steuersatz von 3%. Steuerpflichtig ist grundsätzlich der Erwerber oder die Erwerberin. Bei Erwerb eines ausschliesslich und während mindestens sechs Jahren dauernd selbstbewohnten Grundstücks reduziert sich gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HStG die Handänderungssteuer auf 1.5% und es wird anstelle der erwerbenden Partei der Veräusserer resp. die Veräusserin steuerpflichtig (§ 5 Abs. 2 HStG).

Die Handänderungssteuer bemisst sich nach dem Entgelt, welches für den Erwerb des Grundstücks vereinbart worden ist, mindestens aber nach dem zur Zeit des Erwerbs anwendbaren Steuerwert des Grundstücks gemäss § 46 des Gesetzes über die direkten Steuern (§ 7 Abs. 1 HStG). Ist ein Werkvertrag mit dem Erwerbsvertrag derart verbunden, dass dieser ohne jenen nicht geschlossen worden wäre, so unterliegt auch der Werklohn der Handänderungssteuer (§ 7 Abs. 2 HStG).

2.2 Streitig ist vorliegend zunächst, ob ein Werkvertrag vorliegt, der im Sinne von § 7 Abs. 2 HStG mit dem Kaufvertrag verbunden ist.

2.2.1 Die Rekurrentin bestreitet einen solchen Zusammenhang. Aus verschiedenen Klauseln im Kaufvertrag ergebe sich, dass dieser nicht nur unabhängig vom Werkvertrag abgeschlossen, sondern sogar jeder Bezug zum Werkvertrag ausdrücklich wegbedungen worden sei. Der Kaufvertrag enthalte denn auch keinerlei Klausel, wonach er unter der Bedingung stehe, dass parallel dazu auch ein Werkvertrag abgeschlossen werde. Auch der Werkvertrag enthalte keine solche Bedingung. Vielmehr werde darin bekräftigt, „dass die „Rekurrentin die Wohnung in ihrem derzeitigen baulichen Zustand (Rohbau, Decke über 1. Obergeschoss) ohne Fertigstellungsverpflichtung an die Ehegatten [...] weiterverkauft habe“. Es treffe nicht zu, dass die Käufer die Verpflichtung der Rekurrentin gegenüber der C.-AG übernommen habe. Eine rechtsmissbräuchlich konstruierte Transaktionsstruktur oder ein Steuerumgehungs-konstrukt, bei denen es sich rechtfertigen möge, dass die Verkäuferin Steuersubjekt auch hinsichtlich des Werklohns ist, liege hier nicht vor.

2.2.2 Demgegenüber hat die Vorinstanz erwogen, eine Identität von Verkäufer und Werkleistungserbringer sei zur Anwendung § 7 Abs. 2 HStG nicht notwendig (BGE 131 II 722, E. 3.1.2; 91 I 173, E. 6). Einzige Voraussetzung für die Hinzurechnung des Werklohnes zur Bemessungsgrundlage bilde daher die innere Verbindung zwischen Werk- und Erwerbsvertrag. Ein Zusammenwirken oder eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen Grundstückverkäufer und Werkunternehmer sei nicht notwendig. Vorliegend könne den Akten entnommen werden, dass die Rekurrentin im Jahr 2011 mit der C.-AG einen Kaufvertrag für zwei noch zu erstellende, schlüsselfertige Stockwerkeigentumswohnungen zu einem Erwerbspreis von CHF 2'368'000.-- abgeschlossen hat. Die Verkäuferin habe dabei den Roh- und Innenausbau der beiden Wohnungen übernommen. Der Vertrag habe somit sowohl ein kaufvertragliches Element (Erwerb der Stockwerkeigentumsparzellen) als auch ein werkvertragliches Element (Erstellung und Ausbau der Eigentumswohnungen) umfasst. Aufgrund von Unstimmigkeiten zwischen der Rekurrentin und ihrer Vertragspartnerin habe sie sich entschlossen, die noch nicht erstellten Wohnungen wieder zu verkaufen. Sie habe dazu gegenüber der C.-AG auf die Fertigstellung der Kaufobjekte verzichtet und anstelle des ursprünglich vereinbarten Kaufpreises bloss die anteilmässige Erstellung der Bauten bis zu diesem Tage zu leisten gehabt. Für die Erstellung des Rohbaus bis zur Decke über dem ersten Obergeschoss sei mit dem Nachtrag zum Kaufvertrag vom 18. April 2013 ein anteiliger Kaufpreis von CHF 1'450'000.-- für die beiden 3.5-Zimmer-Stockwerkeigentumswohnungen inklusive Benützungsrechte für zwei Parkplätze festgesetzt worden. Entsprechend habe die Rekurrentin sodann lediglich die Stockwerkeigentumsparzelle an ihre Käufer verkauft. Zur Erstellung der schlüsselfertigen Eigentumswohnung hätten die Käufer der Parzelle dann mit der C.-AG, wie im Kaufvertrag mit der Rekurrentin erwähnt, einen separaten Werkvertrag abgeschlossen.

Vor dem Hintergrund dieses Sachverhalts hat die Vorinstanz erwogen, ein Werkvertrag sei dann im Sinne von § 7 Abs. 2 HStG eng mit dem Erwerbsvertrag verbunden, wenn der Käufer beim Grundstückerwerb nicht frei entscheiden könne, von wem die Werkleistung erbracht werde. Da die Käufer erst nachträglich zur Stockwerkeigentümergeinschaft gestossen seien und die anderen Stockwerkeigentümer bereits Verträge mit der C.-AG geschlossen hätten, seien die Käufer bei der Wahl der Werkerstellerin nicht mehr frei gewesen. Der Kaufvertrag habe denn auch mehrfach auf den separat abzuschliessenden Werkvertrag mit der C.-AG hingewiesen. Wirtschaftlich hätten die Käufer, wie die Rekurrentin vorgängig auch, eine schlüsselfertige Eigentumswohnung erworben. Der innere Zusammenhang der beiden Verträge werde auch daraus ersichtlich, dass die Rekurrentin den werkvertraglichen Aspekt ihres Vertrages mit der C.-AG nur deshalb ex nunc habe auflösen können, weil die Käufer ihre Verpflichtung übernommen hätten. Trotz der vorgenommenen formellen Trennung hätten der Kauf- und Werkvertrag einen engen, inneren Zusammenhang und bedingten sich gegenseitig, weshalb auch der Werkvertrag gemäss § 7 Abs. 2 HStG der Handänderungssteuer unterliege.

2.2.3 Diesen Erwägungen kann in allen Teilen gefolgt werden. Die Rekurrentin bestreitet die von der Vorinstanz festgestellten Umstände, aufgrund deren es zum Weiterverkauf der von ihr von der C.-AG zuvor erworbenen Stockwerkeigentumsparzelle gekommen ist, nicht. Diese Tatsachen haben daher bereits in prozessualer Hinsicht gemäss § 18 i.f. VRPG als anerkannt zu gelten. Sie finden ihre Stütze aber auch in den Akten des Verfahrens. Zu Recht hat die Vorinstanz darauf hingewiesen, dass die Rekurrentin mit dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 18. April 2013 die Liegenschaft explizit im derzeitigen baulichen Zustand übernommen habe, wobei weiter vereinbart worden ist, dass die Käufer die „Verpflichtung zur Fertigstellung des Kaufobjektes (...) in einem separaten Werkvertrag direkt mit der C.-AG, [...]“ vereinbaren würden (Ziff. I). Damit haben sich die Käufer auch gegenüber der Verkäuferin mit Bezug auf die Person der Werkunternehmerin für den weiteren Ausbau der Liegenschaft verpflichtet. Dieser Werkvertrag wurde denn auch an anderer Stelle im Kaufvertrag explizit vorausgesetzt. So lehnte die Rekurrentin sowohl die Zusicherung bestimmter Eigenschaften des Vertragsobjekts wie auch die Verpflichtung zum Weiter- oder Fertigbau ab, da „solche Verpflichtungen gegenüber den Käufern im Rahmen des vorgenannten Werkvertrags von der C.-AG übernommen werden, wobei sich deren Gewährleistung und Zusicherungen ausdrücklich auch auf jene Bauleistungen“ bezögen, die bereits erbracht worden waren (Ziff. IV, recte IV2). Auch bezüglich des Antritts mit Übergang von Nutzen, Lasten und Gefahr wurde vereinbart, dass dieser gemäss dem eigenen Kaufvertrag der Rekurrentin noch nicht stattgefunden habe, weshalb er auch nach dem Vertrag der Rekurrentin mit ihren Käufern - wie im ursprünglichen Erwerbsvertrag vereinbart - erst mit dem Bezug des Kaufobjekts per Schlüsselübergabe erfolgen solle und bis dahin Nutzen, Lasten und Gefahr bei der C.-AG entsprechend ihrer separaten Bestätigung auch für das verbleibe, was Objekt des vorliegenden Kaufvertrages bilde (Ziff. IV, recte IV1).

2.2.4 Keine explizite Verbindung zum Werkvertrag zwischen den neuen Erwerbern und der C.-AG wird zwar im Aufhebungsvertrag zwischen der Werkunternehmerin und der Rekurrentin (Nachtrag zum Kaufvertrag) vom 18. April 2013 gemacht. Immerhin wird darin aber noch einmal festgestellt, dass sich die Verkäuferin mit dem abgeschlossenen Kaufvertrag zur „schlüsselfertigen“ Erstellung von zwei Wohnungen verpflichtet hat. Genau diese Verpflichtung ging die C.-AG in der Folge mit dem am gleichen Tag und vom gleichen instrumentierenden Notaren aufgesetzten Werkvertrag gegenüber den neuen Erwerbern ein. Der gesamte Sachverhalt belegt daher klarerweise, dass mit dem Verkauf der Liegenschaft von der Rekurrentin an die neuen Erwerber diesen wirtschaftlich das mit dem ursprünglichen Kaufvertrag erworbene Kaufobjekt einer „schlüsselfertig zu erstellenden Eigentumswohnung“ übertragen werden sollte. Zu diesem Zweck wurde der ursprünglich einheitliche Vertrag der neuen Situation nach erfolgtem Baubeginn entsprechend auf zwei getrennte Verträge aufgeteilt. Daran ändert nichts, dass die Rekurrentin ausführt, vom Inhalt des Werkvertrages, der mit den entsprechenden Klauseln im eigenen Kaufvertrag weitgehend identisch ist und insbesondere erklärermassen auf das gleiche Ziel der Übergabe der schlüsselfertigen Wohnung gerichtet ist, keine Kenntnis gehabt zu haben.

2.2.5 Aus dem Dargelegten folgt, dass der Werkvertrag mit dem Erwerbsvertrag im Sinne von § 7 Abs. 2 HStG derart verbunden ist, dass dieser ohne jenen nicht geschlossen worden wäre, weshalb auch der Werklohn der Handänderungssteuer unterliegt.

2.3 Weiter bestreitet die Rekurrentin, Schuldnerin einer Handänderungssteuer zu sein, welche auf dem von den Käufern zu leistenden Werklohn gegenüber der C.-AG erhoben worden sei.

2.3.1 Die Rekurrentin macht geltend, normalerweise liege die Schuldpflicht für die Handänderungssteuer nach § 5 Abs. 1 lit. a HStG beim Erwerber. Liege aber die Schuldpflicht gemäss § 5 Abs. 2 HStG ausnahmsweise beim Veräusserer, so könne dies niemand anders sein als der Erbringer der Werkleistung. Fielen die Rollen der Verkäuferin und der Werkunternehmerin auseinander und habe die Verkäuferin keine Ahnung vom Inhalt des Werkvertrages, so dränge sich auch für die Steuerpflicht eine entsprechende Differenzierung auf. Es sei nicht einzusehen, weshalb jemand anderes als die jeweiligen Vertragsparteien als Steuersubjekt in Frage komme. Beim Kaufvertrag seien dies die Parteien des Kaufvertrages, beim Werkvertrag die Werkvertragsparteien. Dies stehe auch im Einklang mit dem Wortlaut von § 7 Abs. 2 HStG, welcher das Steuersubjekt nicht erwähne. Mit dem angefochtenen Entscheid solle die Rekurrentin eine Vertragsleistung versteuern, die sie nie vereinbart und auch nicht gekannt habe. Auf diese Problematik sei die Vorinstanz gar nicht eingetreten.

2.3.2 Gemäss § 5 Abs. 2 HStG ist beim Erwerb eines ausschliesslich und während mindestens 6 Jahren dauernd selbstbewohnten Grundstücks „der Veräusserer oder die Veräussererin“ steuerpflichtig. Dieser Begriff ist auslegungsbedürftig. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung (BGE 134 II 249 E. 2.3 S. 252) bildet der Wortlaut der Bestimmung den Ausgangspunkt jeder Auslegung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach seiner wahren Tragweite gesucht werden. Dabei dienen die Gesetzesmaterialien als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und nur dann allein auf das grammatische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei die sachlich richtige Lösung ergab (vgl. BGE 133 V 9 E. 3.1 S. 10 f. mit Hinweisen). Dabei befolgt das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es namentlich ab, die einzelnen Auslegungselemente einer hierarchischen Prioritätenordnung zu unterstellen. Vielmehr muss das Gesetz in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode ausgelegt werden (BGE 128 I 34 E. 3 S. 40), welche in der Praxis oft im Vordergrund steht. Die historische Auslegung ist insbesondere bei jungen Gesetzen von Bedeutung. Zu beachten ist auch die systematische Auslegung (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. Zürich 2010, N 216; VGE VD.2014.149 vom 14. April 2015 E. 2.3.1).

2.3.3 Veräusserin ist nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch eine Person, die einer anderen Person Gegenstände überträgt. Diese Qualifikation trifft im Falle des Zusammentreffens eines Grundstückverkaufs mitsamt einem mit diesem verbundenen Werkvertrag bereits im Grundsatz nicht auf den Werkunternehmer zu. Der Eigentumserwerb an den vom Werkunternehmer verbauten Materialien durch den Grundstückseigentümer erfolgt durch deren Einbau gemäss Art. 671 ZGB und nicht aufgrund einer Übertragung. Hinzu kommt vorliegend auch eine Gesamtbetrachtung des wirtschaftlichen Vorgangs. Die Rekurrentin hat zunächst von der C.-AG eine schlüsselfertig zu erstellende Wohnung erworben. In wirtschaftlicher Betrachtung veräusserte sie diese Wohnung während deren Erstellung an Dritte weiter. Diesem Zweck dienten der mit den neuen Erwerbern geschlossene Kaufvertrag, der mit der C.-AG abgeschlossene Nachtrag zum ursprünglichen Kaufvertrag und der zwischen der C.-AG und den neuen Erwerbern abgeschlossene Werkvertrag, welche alle am gleichen Tag und mit dem gleichen Notaren abgeschlossen worden sind. Damit übertrug die Rekurrentin in wirtschaftlicher Hinsicht nicht nur die Stockwerkeigentumspartzele gemäss dem neuen Kaufvertrag, sondern auch ihre eigenen Ansprüche auf Fertigstellung der Wohnung gemäss dem novellierten ersten Kaufvertrag. Diese Herrschaft über die verbundenen Kauf- und Werkverträge rechtfertigt es, ihr die Handänderungssteuer als Ver-

äussererin aufzuerlegen. Soweit die Rekurrentin rügt, sie habe den Werkvertrag nicht gekannt, ist ihr zu entgegnen, dass die weitestgehende Identität des neuen Werkvertrags mit dem werkvertraglichen Teil des ursprünglichen Kaufvertrages bereits durch ihre beiden eigenen Verträge vom 18. April 2013 und im steuerrechtlichen Verfahren durch die Vorlage des neuen Werkvertrages bestätigt worden ist. Nur insoweit kann denn auch von einem mit dem Kaufvertrag verbundenen Werkvertrag gesprochen werden. Hierfür ist die Rekurrentin entgegen ihren Ausführungen und entsprechend dem vorstehend Dargelegten als Steuersubjekt anzusehen.

3. Daraus folgt, dass der Rekurs abzuweisen ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt die Rekurrentin dessen Kosten mit einer Gebühr von CHF 1'000.--.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.