



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 30. August 2018

Mitwirkende

Dr. Christophe Sarasin (Vorsitz), lic. iur. Nicole Gutzwiller
Wetzel, Simon Leuenberger, Dr. Ursula Schneider-Fuchs,
Jarkko Schäubli und
MLaw Rebecca Mühlebach (Gerichtsschreiberin)
Im Ausstand: Dr. Peter Rickli

Parteien

X AG

[...]

Y AG

c/[...]

Z AG

[...]

jeweils vertreten durch A, RA und diplomierter Steuerexper-
te, und lic. iur. B, diplomierte Steuerexpertin, [...]

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt

Fischmarkt 10, 4001 Basel

Gegenstand

Handänderungssteuer der Liegenschaftsparzelle [...] Basel

(Steuerbemessung, § 7 Abs. 2 HStG)

Sachverhalt

- A. Am 14. September 2015 erhielt die C AG für die Rekurrentinnen, X AG, Y AG und Z AG, den Zuschlag und die Exklusivität für das Baufeld [...] auf dem Areal Erlenmatt. Die D AG und die Bauunternehmerin E AG hatten zuvor ein Projekt zur Arealüberbauung mit Hotel, Eigentumswohnungen, Mietwohnungen und Läden entwickelt und offeriert.

Mit öffentlich beurkundetem Kaufrechtsvertrag vom 31. März 2016 räumte die D AG den Rekurrentinnen das Recht ein, die Liegenschaftsparzelle [...] Grundbuch Basel, zum Preis von CHF 70'000'000.00 zu kaufen. Gleichentags schlossen die X AG, Y AG und Z AG mit der E AG (Basel) einen Totalunternehmer-Werkvertrag über die Planung und schlüsselfertige Erstellung von Gewerbe- und Verkaufsflächen im Grundausbau sowie die schlüsselfertige, betriebsbereite Erstellung von Wohnflächen des Bauwerks Baufeld [...] in der Erlenmatt (d.h. Liegenschaftsparzelle [...], Grundbuch Basel) zum Preis von CHF 140'277'777.70 (exkl. MWST). Das Kaufrecht wurde am 17. Juni 2016 ausgeübt, der Tagebucheintrag im Grundbuch erfolgte am [...] 2016.

Mit amtlicher Verfügung vom 11. Juli 2016 betreffend Erwerb der Liegenschaftsparzelle [...], Grundbuch Basel bezifferte die Steuerverwaltung den bemessungsrechtlichen Liegenschaftswert auf CHF 210'277'777.70. Dieser Wert setzte sich aus dem Kaufpreis gemäss Kaufrechtsvertrag in Höhe von CHF 70'000'000.00 und dem Werklohn gemäss Totalunternehmer-Werkvertrag in Höhe von CHF 140'277'777.00 des Totalunternehmer-Werkvertrages zusammen. Die Handänderungssteuer wurde auf CHF 6'308'333.33 festgesetzt.

- B. Mit Eingabe vom 10. August 2016 erhoben die Rekurrentinnen, vertreten durch A, Rechtsanwalt und diplomierter Steuerexperte, und lic. iur. B, diplomierte Steuerexpertin, Einsprache gegen diese Veranlagung.

Mit Entscheid vom 7. Juli 2017 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung wurde ausgeführt, zwischen dem Landkaufvertrag und dem Werkvertrag bestehe eine solche innere Verbindung, dass der eine ohne den anderen nicht geschlossen worden wäre. Entsprechend sei der Werkvertrag ebenfalls der Handänderungssteuer zu unterlegen.

- C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 9. August 2017. Die Rekurrentinnen, alle vertreten durch A, Rechtsanwalt und diplomierter

Steuerexperte, und lic. iur. B, diplomierte Steuerexpertin, beantragen die Aufhebung der amtlichen Veranlagung zur Handänderungssteuer vom 11. Juli 2016 und die Festsetzung der Handänderungssteuer auf der Grundlage des im Vertrag vom 31. März 2016 beurkundeten Kaufpreises von CHF 70'000'000.00 auf CHF 2'100'000.00.

Mit Vernehmlassung vom 20. Oktober 2017 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 5. Januar 2018 und Duplik vom 8. Februar 2018 halten die Rekurrentinnen und die Steuerverwaltung an ihren Anträgen fest.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss § 14 Abs. 2 des Gesetzes über die Handänderungssteuer vom 26. Juni 1996 (Handänderungssteuergesetz, HStG) ist gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs zu erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentinnen sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 27. Juli 2017 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Ihre Vertreter sind gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 9. August 2017 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentinnen beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 7. Juli 2017 betreffend amtliche Veranlagung der Handänderungssteuer aufzuheben und die Handänderungssteuer auf der Grundlage des im Vertrag vom 31. März 2016 beurkundeten Kaufpreises von CHF 70'000'000.00 zu berechnen und auf CHF 2'100'000.00 festzusetzen.

b) Unbestritten ist zwischen den Parteien, dass der Kaufpreis in der Höhe von CHF 70'000'000.00 der Handänderungssteuer unterliegt. Hingegen ist umstritten und zu prüfen, ob der Werklohn zu Recht bei der Bemessung der Handänderungssteuer berücksichtigt wurde.

3. a) 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). Sofern ein Werkvertrag mit dem Erwerbsvertrag derart verbunden ist, dass dieser ohne jenen nicht geschlossen worden wäre, so unterliegt auch der Werklohn der Handänderungssteuer (§ 7 Abs. 2 HStG). Eine Identität von Verkäufer und Werkleistungserbringer ist vom baselstädtischen Gesetzgeber nicht vorgesehen und gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bei vergleichbaren Regelungen nicht notwendig (vgl. BGE 131 II 722 E. 3.1.2; BGE 91 I 173 E. 6). Einzige Voraussetzung für die Hinzurechnung des Werklohnes zur Bemessungsgrundlage bildet daher die innere Verbindung zwischen Werk- und Erwerbsvertrag. Ein Zusammenwirken oder eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen Grundstückverkäufer und Werkunternehmer ist nicht notwendig. Die Besteuerung des Werklohnes ist somit, sofern eine genügende Abhängigkeit zwischen Erwerbs- und Werkvertrag besteht, auch dann zulässig, wenn zwischen der ver-

äussernden Person und dem Erbringer der Werkleistung keine Identität bzw. wirtschaftliche Verflechtung besteht.

b) Ein Werkvertrag ist dann mit dem Erwerbsvertrag so eng verbunden, dass der eine ohne den anderen nicht geschlossen worden wäre, wenn der Käufer im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs nicht frei entscheiden kann, von wem die Werkleistung erbracht wird. Bedingt somit der Kaufvertrag den Werkvertrag, haben die Rekurrentinnen auch für den Werklohn die Handänderungssteuer zu leisten. Während die Rekurrentinnen keinen Zusammenhang der beiden Verträge zu erkennen vermögen, vermeint die Steuerverwaltung einen ausreichenden inneren Zusammenhang zwischen den beiden Verträgen zu eruieren, welcher es rechtfertigt, den Werklohn für die Bemessung der Handänderungssteuer zu berücksichtigen.

4. a) Zunächst ist den Rekurrentinnen insofern Recht zu geben, dass die Anknüpfung des Werkvertrages an den Kaufvertrag nicht zwingend bedeutet, dass ein innerer Zusammenhang besteht.

b) Soweit die Rekurrentinnen jedoch vorbringen, ein innerer Zusammenhang liege nur schon deswegen nicht vor, weil es keine Verbindung bzw. Identität zwischen Veräusserin und Werkunternehmerin gebe, kann ihnen nicht gefolgt werden. Ein Werkvertrag ist dann mit dem Erwerbsvertrag so eng verbunden, dass der eine ohne den anderen nicht geschlossen worden wäre, wenn der Käufer im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs nicht frei entscheiden kann, von wem die Werkleistung erbracht wird. Ein über den Landverkauf hinaus gehendes Interesse des Grundstückveräusserers bzw. ein Zusammenwirken oder eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen Grundstückverkäufer und Werkunternehmer ist gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht notwendig (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2P.208/2003 vom 4. Dezember 2003 E. 3; Urteil des Bundesgerichts 2C_879/2017 vom 15. März 2018 E. 2.2).

c) Ausschlaggebend ist nach der zitierten Rechtsprechung viel mehr, ob der Kaufvertrag ohne den Werkvertrag nicht zu Stande gekommen wäre, was aufgrund der gesamten Umstände zu entscheiden ist. Das Bundesgericht hat diese Regelung bezüglich Stockwerkeigentumspartellen und Einfamilienhäusern präzisiert. Zum inneren Zusammenhang zwischen Kauf- und Werkvertrag bei Grossüberbauungen hat sich das Bundesgericht noch nicht geäussert.

d) Die Rekurrentinnen vertreten die Ansicht, sie hätten aus vertraglicher Sicht frei entscheiden können, von wem die Werkleistung erbracht werde. Sie hätten sich le-

diglich aus betriebswirtschaftlichen Gründen für die vorbefasste Unternehmerin entschieden. Insofern bestreitet sie die Einschränkung ihrer Dispositionsfreiheit.

Dem ist der zeitliche Ablauf der Handänderung entgegenzuhalten. Die Baueingabe erfolgte am 1. Juli 2015 und die Bauänderungseingabe, welche unter Mitwirkung der Rekurrentinnen vorgenommen wurde, bereits am 16. Februar 2016. Am 31. März 2016 kam es zur Unterzeichnung des Kaufrechts- und Werkvertrages. Ausgeübt wurde das Kaufrecht am 17. Juni 2016. Aus diesem Ablauf ist ersichtlich, dass die Rekurrentinnen das Grundstück nur unter der Bedingung kaufen wollten, dass der Werkvertrag zustande kam. Der Werkvertrag wurde zeitgleich mit dem Kaufrechtsvertrag abgeschlossen, bevor das Kaufrecht ausgeübt wurde. Ferner verpflichteten sich die Rekurrentinnen zur Überbauung des Areals und ausdrückliche Kaufbedingung war, dass die Baubewilligung erteilt wird. Das entsprechende Baugesuch wurde bereits vor Vertragsschluss von der Werkunternehmerin gestellt. Entscheidend für die Frage, ob die Erwerberin in der Wahl der Werkunternehmerin frei war, ist der Zeitpunkt der Handänderung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_879/2017 vom 15. März 2018 E. 2.1). Wie soeben dargestellt, waren die Rekurrentinnen zum Zeitpunkt der Handänderung aufgrund der Gesamtumstände und insbesondere dem zeitlichen Ablaufs faktisch nicht mehr frei in der Wahl der Werkunternehmerin.

e) Rein wirtschaftlich betrachtet ist in casu der Erwerb von überbautem Land im Vordergrund gestanden. Die Steuerrekurskommission kam in einem anderen Fall, in welchem ebenfalls zu prüfen war, ob bei einer Grossüberbauung eine innere Verbindung zwischen Erwerbs- und Werkvertrag bestand, zum Schluss, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise stark zu gewichten sei und der innere Konnex unter anderem auch daraus ersichtlich werde, dass ein Grundstück einzig zum Zweck der Überbauung erworben werde. Mit Urteil vom 16. April 2018 schützte das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt diesen Entscheid vollumfänglich (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt VD.2017.67 vom 16. April 2018 E. 6). Auch im vorliegenden Fall wurde das Kaufrecht einzig in Hinblick auf die künftige Überbauung ausgeübt. Daher sind im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für die Hinzurechnung des Werklohnes zum Kaufpreis erfüllt.

f) Dass die Rekurrentinnen angesichts des Gesamtvolumens geringfügige Anpassungen am Vorprojekt vorgenommen haben, kann an diesem Ergebnis nichts ändern.

5. Unter Berücksichtigung dieser Umstände kann somit festgehalten werden, dass zwischen dem Werkvertrag und dem Erwerbsvertrag ein innerer Zusammenhang

besteht, da diese derart miteinander verbunden sind, dass der eine ohne den anderen nicht geschlossen worden wäre. Dementsprechend unterliegt auch der Werklohn der Handänderungssteuer. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

6. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist den Rekurrentinnen in Anwendung von § 14 Abs. 3 HStG in Verbindung mit § 170 Abs. 1 StG und § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 10'500.00 festgelegt.

Beschluss

- ://:
1. Der Rekurs wird abgewiesen.
 2. Die Rekurrentinnen tragen eine Spruchgebühr von CHF 10'500.00.
 3. Der Entscheid wird den Vertretern der Rekurrentinnen und der Steuerverwaltung mitgeteilt.