2014-038

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 19. Februar 2015

Mitwirkende	Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), Dr. Piera Beretta, Dr. Stefan Grieder, lic. iur. David Levin, Dr. Philippe Nordmann und MLaw Rebecca Mühlebach (Gerichtsschreiberin)
Parteien	**X** […] vertreten durch: A, […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Handänderungssteuer Liegenschaft B (Steuerbemessung, § 7 Abs. 2 HStG)

Sachverhalt

A. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 28. Juni 2011 hat die Rekurrentin, X, zwei Stockwerkeinheiten (Stockwerkeigentumsparzellen 1 und 2) zuzüglich dem Benutzungsrecht von zwei Parkplätzen von der C AG zu einem Preis von CHF 2‘368‘000.00 gekauft. Der Kaufpreis umfasst die schlüsselfertige Erstellung der Wohnung inklusive Innenausbau.

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 18. April 2013 verkaufte die Rekurrentin den Ehegatten D die STWEP 1 zu einem Preis von CHF 765‘000.00. Über die Fertigstellung und den Innenausbau schlossen die Käufer einen separaten Werkvertrag mit der C AG. Der verurkundende Notar E brachte diesen Kaufvertrag am 14. Juni 2013 beim Grundbuch zur Anmeldung. Die darauf entfallende Handänderungssteuer von 1.5% in Höhe von CHF 11‘475.00 entrichtete die Rekurrentin im Rahmen der Grundbuchabwicklung.

Mit Verfügung vom 17. September 2013 erhob die Steuerverwaltung eine Nachforderung der Handänderungssteuer in Höhe von CHF 7‘425.00. Zur Begründung führte sie an, dass nebst dem Kaufpreis auch der Werklohn in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sei.

B. Gegen diese Verfügung erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 17. Oktober 2013 Einsprache. Sie machte im Wesentlichen geltend, dass eine allfällige Handänderungssteuer auf dem Werklohn nicht bei ihr als Grundstückverkäuferin, sondern bei der Erbringerin der Werkleistung zu erheben sei. Der Kaufvertrag sei unabhängig vom Werkvertrag geschlossen worden. Sie würde den Werkvertrag denn auch gar nicht kennen.

Mit Einspracheentscheid vom 22. Januar 2014 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, die Rekurrentin sei Steuersubjekt der Handänderungssteuer. Aufgrund der inneren Verbindung zwischen dem Kauf- und Werkvertrag sei zur Bemessung der Handänderungssteuer zu Recht auf den Kaufpreis und den Werklohn abgestellt worden.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 20. Februar 2014. Die Rekurrentin, vertreten durch A, beantragt unter o/e-Kostenfolge die Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Sie führt im Wesentlichen aus, wenn es zu einer Besteuerung der Werkleistung komme und die Steuerpflicht ausnahmsweise nicht bei

der Käuferschaft liege, könne die Steuerpflicht niemand anderen als die Erbringerin der Werkleistung treffen.

In ihrer Vernehmlassung vom 4. April 2014 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Sie führt aus, für die Besteuerung des Werklohnes werde nicht vorausgesetzt, dass Landverkäufer und Werkunternehmer nahestehend oder identisch seien oder dass der Landverkäufer direkt oder indirekt am Gewinn des Werkunternehmers beteiligt sei. Es komme einzig darauf an, ob zwischen dem Kaufvertrag und dem Werkvertrag ein ausreichender innerer Zusammenhang bestehe.

In ihrer Replik vom 6. Juni 2014 hält die Rekurrentin an ihren Anträgen fest. Sie bestreitet das Vorliegen einer gesetzlichen Grundlage, welche die Besteuerung des Werklohnes bei der Grundstückverkäuferin zulasse.

In ihrer Duplik vom 20. Juni 2014 hält die Steuerverwaltung ebenfalls an ihren Anträgen fest.

In ihrer Triplik vom 30. Juni 2014 hält die Rekurrentin weiterhin an ihren Anträgen fest.

Am 4. Juli 2014 verzichtete die Steuerverwaltung auf eine weitere Stellungnahme.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden 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 Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 22. Januar 2014 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Ihre Vertreterin ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 20. Februar 2014 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 22. Januar 2014 betreffend Nachforderung Handänderungssteuer betreffend Verkauf des Grundstücks B, Basel (STWEP 1), aufzuheben.

   b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall den Werklohn zu Recht bei der Bemessung der Handänderungssteuer der Rekurrentin berücksichtigt hat.

3. a) Nach § 1 HStG unterliegen der Handänderungssteuer die zivilrechtlichen und die in diesem Gesetz aufgeführten wirtschaftlichen Handänderungen (Abs. 1). Der Steuersatz beträgt 3 % (Abs. 2). Steuerpflichtig ist, soweit das Gesetz nichts anderes vorsieht, der Erwerber oder die Erwerberin (Abs. 3).

   b) Gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HStG wird die Handänderungssteuer zum Satze von 1.5 % erhoben bei Erwerb eines ausschliesslich und während mindestens sechs Jahren dauernd selbstbewohnten Grundstücks. § 5 Abs. 2 HStG sieht vor, dass in diesem Fall nicht der Erwerber bzw. die Erwerberin sondern der Veräusserer bzw. die Veräusserin steuerpflichtig wird.

   c) 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).

4. a) Die Rekurrentin macht geltend, sie habe einzig die Immobilie im damaligen Zustand verkauft. Mit dem Werkvertrag habe sie nichts zu tun gehabt, da es sich dabei um eine rein interne Angelegenheit zwischen den Käufern und der C AG gehandelt habe. Sie ist der Ansicht, sofern die Werkleistung überhaupt der Besteuerung unterliege, sei nicht sie, sondern die C AG als Erbringerin der Werkleistung Steuersubjekt. Der Steuerpflicht könne nur unterliegen, wer etwas mit dem steuerpflichtigen Tatbestand zu tun habe. Ansonsten müsse das Gesetz eine Ausnahme vorsehen. § 5 HStG bezeichne zwar die Veräusserin für den Fall der Käuferprivilegierung als steuerpflichtig, doch gehe es dabei einzig um den Gegensatz zum Erwerber. Dass die Immobilienverkäuferin auch für eine Werkleistung besteuert werde, wenn sie nichts mit dieser zu tun habe, lasse sich daraus nicht ableiten. Bei rechtsmissbräuchlichen Umgehungstatbeständen möge eine Anknüpfung an einen die Person nicht betreffenden Tatbestand zulässig sein, aber nicht im vorliegenden Fall. Weiter bestreitet die Rekurrentin eine Verbindung zwischen dem Kauf- und dem Werkvertrag.

b) Steuersubjekt der Handänderungssteuer ist gemäss § 5 HStG grundsätzlich der Erwerber des Grundstückes. Wird das erworbene Grundstück ausschliesslich und während mindestens sechs Jahren dauernd selbst bewohnt, hat jedoch die Veräusserin bzw. der Veräusserer die Steuerpflicht zu tragen (vgl. § 5 Abs. 2 HStG). Eine abweichende Regelung für besondere Konstellationen oder die Steuerpflicht von Dritten sieht das Handänderungssteuergesetz nicht vor. Im vorliegenden Fall ist die Rekurrentin Steuersubjekt der Handänderungssteuer, weil die Käufer die Liegenschaft zur ausschliesslichen dauernden Selbstnutzung erworben haben. In welchem Umfang sie diese Steuerpflicht trifft, ist nachfolgend zu prüfen.

c) Gemäss § 7 HStG bemisst sich die Handänderungssteuer nach dem vereinbarten Entgelt des Grundstücks. Sofern ein Werkvertrag mit dem Erwerbsvertrag derart verbunden ist, dass dieser ohne jenen nicht geschlossen worden wäre, so unterliegt auch der Werklohn der Handänderungssteuer (vgl. § 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 Rekurrentin verweist zwar in diesem Punkt auf Kritik in der Lehre an der Praxis der Steuerverwaltung, die Werkleistung auch der Handänderungssteuer zu unterstellen,

wenn keine Identität zwischen der Werkerbringerin und der Veräusserin besteht. Sie verkennt dabei jedoch, dass diese Kritik zu einem Zeitpunkt erfolgte, als der Praxis der Steuerverwaltung einzig eine Administrativweisung und keine gesetzliche Regelung zugrunde lag. Seit der Aufnahme der Regelung ins Handänderungssteuergesetz ist – soweit ersichtlich – keine Kritik mehr hierzu geäussert worden; diese wäre aufgrund der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung aber ohnehin überholt. Die Besteuerung des Werklohnes ist somit, sofern eine genügende Abhängigkeit zwischen Erwerbs- und Werkvertrag besteht, auch dann zulässig, wenn zwischen der veräussernden Person und dem Erbringer der Werkleistung keine Identität bzw. wirtschaftliche Verflechtung besteht.

5. a) Bedingt somit der Kaufvertrag den Werkvertrag, hat die Rekurrentin auch für den Werklohn die Handänderungssteuer zu leisten. Während die Rekurrentin keinen Zusammenhang der beiden Verträge zu erkennen vermag und sogar bestreitet, zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses Kenntnis über den Inhalt des Werkvertrages gehabt zu haben, 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.

b) Den Akten ist zu entnehmen, dass die Rekurrentin im Jahr 2011 einen Kaufvertrag für zwei noch zu erstellende, schlüsselfertige Stockwerkeigentumswohnungen unterzeichnet hat. Bei der Verkäuferin handelte es sich um die C AG, welche den Roh- und Innenausbau der beiden Wohnungen übernahm. Der Kaufpreis für die beiden schlüsselfertigen Wohnungen inklusive Benutzungsrecht für zwei Parkplätze betrug CHF 2‘368‘000.00. Der öffentlich beurkundete Vertrag umfasste somit ein kaufvertragliches Element (Erwerb der Stockwerkeigentumsparzellen) und ein werkvertragliches Element (Erstellung und Ausbau der Eigentumswohnungen). Aufgrund von Unstimmigkeiten zwischen der Rekurrentin und der C AG entschloss sich die Rekurrentin, die noch nicht erstellten Wohnungen wieder zu verkaufen. Hierzu verzichtete die Rekurrentin gegenüber der C AG auf die Fertigstellung der Kaufobjekte. Im Gegenzug hatte sie anstelle des ursprünglichen Kaufpreises lediglich die anteilsmässige Erstellung der Bauten bis zu diesem Tage zu leisten, das heisst, die Erstellung des Rohbaus bis zur Decke über dem ersten Obergeschoss. Dieser anteilsmässige Kaufpreis wurde auf CHF 1‘450‘000.00 für die beiden 3.5-Zimmer-Stockwerkeigentumswohnungen inklusive Benützungsrechte für zwei Parkplätze festgesetzt (vgl. Öffentliche Urkunde über einen Nachtrag zum Kaufvertrag [mit 2 Dienstbarkeiten] vom 18. April 2013, S. 3). Entsprechend verkaufte die Rekurrentin anschliessend nicht eine schlüsselfertige Stockwerkeigentumswohnung, sondern lediglich die Stockwerkeigentumsparzelle an ihre Käufer. Zur Erstel-

lung der schlüsselfertigen Eigentumswohnung schlossen die Käufer der Parzelle mit der C AG, wie im Kaufvertrag erwähnt, am selben Tag einen separaten, öffentlich beurkundeten Werkvertrag ab.

c) 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. Im vorliegenden Fall war die Liegenschaft, zu welcher die verkaufte Stockwerkeigentumsparzelle gehört, zum Zeitpunkt des Verkaufs erst teilweise, der Rohbau der fraglichen Eigentumswohnung gar nicht erstellt. Da die Käufer erst nachträglich zur Stockwerkeigentümergemeinschaft gestossen sind und die anderen Stockwerkeigentümer Verträge mit der C AG geschlossen haben, waren die Käufer bei der Wahl der Werkserstellerin nicht frei. Entsprechend verweist der öffentlich beurkundete Kaufvertrag auch mehrfach auf den separat zu schliessenden Werkvertrag mit der C AG. Wirtschaftlich betrachtet haben die Käufer, genau wie vorgängig die Rekurrentin, eine schlüsselfertige Eigentumswohnung erworben. Der innere Zusammenhang der beiden Verträge wird auch daraus ersichtlich, dass die Rekurrentin den werkvertraglichen Aspekt ihres Vertrages mit der C AG nur deshalb ex nunc auflösen konnte, weil die Käufer der Stockwerkeigentumsparzelle die Verpflichtungen der Rekurrentin übernahmen. Kauf- und Werkvertrag haben daher trotz der vorgenommenen formellen Trennung einen engen, inneren Zusammenhang und bedingen einander.

d) 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. Die Handänderungssteuer ist vorliegend durch die Rekurrentin zu tragen, da die Käufer der Stockwerkeigentumsparzelle diese zum ausschliesslichen, dauernden Selbstbewohnen erworben haben. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

6. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung von § 14 Abs. 3 HStG in Verbindung mit § 170 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 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 1‘200.00 festgelegt.

Beschluss

:// :

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 1‘200.00.

3. Der Entscheid wird der Vertreterin der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.

Ein gegen diesen Entscheid gerichteter Rekurs wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2015.131 vom 15. Februar 2016 abgewiesen.