

# **BASLER JURISTISCHE MITTEILUNGEN**

*Herausgegeben vom Basler Juristenverein*

REDAKTION:

PROF. DR. ERNST FISCHLI, MUTTENZ

PROF. DR. KARL SPIRO, BASEL; DR. ALFRED BIETENHOLZ, ADVOKAT, BASEL

*Sonderdruck aus Heft Nr. 2/1988*

## **Zur Praxis der Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn bei der Handänderungssteuer**

*von Dr. Markus W. Stadlin, Riehen*

# BASLER JURISTISCHE MITTEILUNGEN

*Herausgegeben vom Basler Juristenverein*

REDAKTION:

PROF. DR. ERNST FISCHLI, MUTTENZ

PROF. DR. KARL SPIRO, BASEL; DR. ALFRED BIETENHOLZ, ADVOKAT, BASEL

*Nr. 2 April 1988*

## **Zur Praxis der Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn bei der Handänderungssteuer**

*Von Dr. Markus W. Stadlin, Riehen*

### I.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hat in einem unlängst veröffentlichten, unangefochten in Rechtskraft erwachsenen Urteil vom 16.9.1986<sup>1</sup> einen bemerkenswerten Entscheid gefällt, der hoffentlich verschiedenen Ortes zum Nachdenken Anlass geben wird.

#### *Zum Sachverhalt:*

Die als Generalunternehmerin tätige X-AG erlangte am 24.4.1981 die baupolizeiliche Bewilligung, auf einem ihr gehörenden Grundstück ein 10-Familien-Haus zu erstellen. Am 6.11.1981 begründete sie Stockwerkeigentum und erliess gleichzeitig das Verwaltungs- und Nutzungsreglement. Mit Vertrag vom 7.9.1982 übertrug die X-AG das bewilligte Bauprojekt an die Y-AG, die sich ihrerseits verpflichtete, einen entsprechenden Übernahmevertrag mit der Z-AG abzuschliessen. Noch im Jahre 1982 veräusserte die X-AG sämtliche zehn Stockwerkeinheiten; im gleichen Zeitraum wurde die Z-AG von den Erwerbern werkvertraglich zur schlüsselfertigen Erstellung der Baute respektive der entsprechenden Wohnungen verpflichtet.

---

<sup>1</sup> ZBL 88/1987, S. 178 ff.; StR 42/1987; S. 167 ff.

Die zuständige kommunale Behörde erhob in der Folge die Handänderungssteuern je auf der Summe von Landpreis und Werklohn. Auf Rekurs der X-AG hin bestätigte die Finanzdirektion den (praxisgemässen) Einbezug des Werklohnes in die Steuerbemessungsgrundlage, wogegen die X-AG das Verwaltungsgericht anrief.

## II.

1. Gemäss § 178 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Steuern des Kantons Zürich vom 8.7.1951 (StG ZH) wird die Handänderungssteuer bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Steuerobjekt bildet nach § 181 StG ZH der Kaufpreis mit Einschluss aller weiterer Leistungen des Erwerbers.

Die Zürcher Praxis hat bei Handänderungen an Bauland bislang darauf abgestellt, ob Kauf- und Werkvertrag so voneinander abhängen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre, zudem das Geschäft als Ganzes im Ergebnis dem Verkauf eines fertigen Hauses gleichkommt<sup>2</sup>. Sie hat obige Voraussetzungen aufgrund aller besonderen Umstände des Einzelfalles beurteilt und insbesondere der äusseren Form der Vereinbarungen weniger Gewicht beigemessen als dem Kriterium, ob in der Erfüllung von Kauf- und Werkvertrag das rechtliche Schicksal der Verträge ein einheitliches sei. Diesbezüglich hat sie präzisiert, dass Konnexität im vorstehenden Sinne dann nicht anzunehmen sei, wenn der Kaufvertrag wesentlich vor Vollendung der Baute(n) durch Eintragung im Grundbuch sofort und vorbehaltlos vollzogen wird, und der spätere Abschluss und Vollzug des Werkvertrages auf das bereits vollständig abgewickelte Kaufgeschäft keinen Einfluss mehr habe<sup>3</sup>.

2. Eine derartige Verknüpfung von Kauf- und Werkvertrag haben die Zürcher Steuer- und Steuerjustizbehörden nicht bloss bei (rechtlicher oder wirtschaftlicher) Identität zwischen Landveräusserer und Werkunternehmer, sondern unter Umständen auch bei fehlender Identität bejaht. Allerdings bedürfe es hierzu zusätzlicher Abreden zwischen Verkäufer und Unternehmer, was sich naturge-

---

<sup>2</sup> VGE ZH vom 21.1.1966, in ZBL 67/1966, S. 309 f.

<sup>3</sup> Rechenschaftsbericht des Zürcher Verwaltungsgerichts 1975, Nr. 84.

mäss aus allfälligen weiteren Vertragstexten und den gegebenen besonderen Umständen ergeben müsse<sup>4</sup>.

3. Das Schweizerische Bundesgericht hat die vom Zürcher Verwaltungsgericht letztmals mit Urteil vom 23.8.1982<sup>5</sup> uneingeschränkt bestätigte Praxis, die den vom Erwerber an den rechtlich oder wirtschaftlich identischen Unternehmer entrichteten Werklohn als sogenannte «weitere Leistung» zusätzlich zum Kaufpreis der Handänderungssteuer unterwirft, wiederholt als nicht willkürlich erachtet<sup>6</sup>. Ebenso hat es die identischen Praxen der Kantone Bern<sup>7</sup>, Luzern<sup>8</sup> und Schwyz<sup>9</sup> als vor Art. 4 BV statthaft erklärt.

Die hinsichtlich fehlender Identität von Veräusserer und Unternehmer von den Zürcher Behörden befolgte Praxis hat das Bundesgericht – soweit ersichtlich – bislang in zwei Entscheidungen<sup>10</sup> als nicht willkürlich bezeichnet. Es hielt dazu fest, dass der Einbezug des Werklohnes dann zulässig sei, «wenn die aus dem Text der Verträge, ihrem gleichzeitigen Abschluss und der Zahlungsweise sich ergebenden Indizien für die Einheit des Geschäftes sprechen. Denn eine solche innere Verbindung der Verträge (eben ihr gemeinsames Schicksal) setzt in der Regel auch ein gemeinsames Interesse des Verkäufers und Werkunternehmers voraus»<sup>11</sup>.

### III.

1. Nach § 1 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die Handänderungssteuer vom 11.12.1882 (HStG; Fassung vom 15.9.1983) hat der Käufer beim Kauf eines im Kanton Basel-Stadt gelegenen Grundstückes eine Handänderungssteuer von 3% des Kaufpreises an den Staat zu entrichten. Anders als der Kanton Zürich, der das Steuerobjekt respektive die Bemessungsgrundlage der Handände-

---

<sup>4</sup> Rechenschaftsbericht des Zürcher Verwaltungsgerichts 1978, Nr. 83.

<sup>5</sup> in ZBL 83/1982, S. 559 f.

<sup>6</sup> BGE vom 23.1.1957, in ASA 27/1958/59, S. 191 ff. = ZBL 58/1957, S. 439 ff.; BGE vom 23.11.1977, in StR 33/1978, S. 166 f; BGE vom 20.11.1980, in ZBL 82/1981, S. 126 ff. = StR 36/1981, S. 401 ff. = ASA 50/1981/82, S. 445 ff.

<sup>7</sup> BGE 88 I 222f.

<sup>8</sup> BGE 91 I 177.

<sup>9</sup> BGE vom 13.6.1973, in ASA 44/1975/76, S. 64 f.

<sup>10</sup> BGE vom 23.11.1977, in StR 33/1978, S. 167; BGE vom 20.11.1980, in ZBL 82/1981, S. 129 = StR 36/1981, S. 403 = ASA 50/1981/82, S. 452.

<sup>11</sup> BGE vom 20.11.1980, in ZBL 82/1981, S. 129.

rungssteuer in § 181 StG ZH mit «Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers» umschreibt, führt der baselstädtische Gesetzgeber in § 1 Abs. 1 HStG lediglich den Kaufpreis an.

2. Bis ins Jahr 1974 hat die baselstädtische Praxis in Anwendung des erwähnten § 1 Abs. 1 HStG bei einem Liegenschafts Kauf in Verbindung mit einem Werkvertrag die Handänderungssteuer nur auf dem Liegenschaftswert und demjenigen der unter Umständen bereits erstellten Baute(n) berechnet, die aus dem Werkvertrag künftig anfallenden Kosten hingegen nicht erfasst.

Im genannten Jahre kündigte der damalige Vorsteher des Finanzdepartements des Kantons Basel-Stadt sodann die Änderung der vorstehend erläuterten Praxis per 15.3.1974 an<sup>12</sup>. Demnach sei bei Vorliegen eines Liegenschaftskaufes mit Werkvertrag die Handänderungssteuer in Zukunft auf dem Kaufpreis *und* dem Werklohn geschuldet, wenn Liegenschafts Kauf und Werkvertrag so eng miteinander verbunden sind, dass der Kauf ohne den Werkvertrag nicht abgeschlossen worden wäre<sup>13</sup>.

Der Departementsvorsteher stützte sich hierbei auf einen durch die Rechtsabteilung seines Departements verfassten Bericht. Die Rechtsabteilung bezog sich ihrerseits auf die Bundesgerichtspraxis<sup>14</sup>, wonach der Einbezug des Werklohnes in die steuerliche Bemessungsgrundlage jedenfalls dann nicht gegen das Willkürverbot verstosse, wenn Kauf- und Werkvertrag wirtschaftlich dergestalt voneinander abhängig sind, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre, nur die Kombination von Kauf- und Werkvertrag dem Willen der Parteien entsprochen hat und schliesslich das Geschäft als Ganzes im Ergebnis dem Verkauf eines fertigen Hauses gleichkommt, mithin die kaufvertraglichen gegenüber den werkvertraglichen Elementen überwiegen.

---

<sup>12</sup> Jahresbericht des Finanzdepartements 1973; Mitteilung der Finanzverwaltung an die Notare vom 13./14.3.1974; BJM 1974, S. 187 ff. Nachdem das neue Steuergesetz des Kantons Basellandschaft (Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuer und den Finanzausgleich) vom 7.2.1974 in § 2 Abs. 2 die wirtschaftliche Betrachtungsweise vorsah, vollzog das basellandschaftliche Verwaltungsgericht mit Entscheid vom 24.8.1977 eine vergleichbare Praxisänderung; vgl. dazu Basellandschaftliche Steuerpraxis 1977, S. 156 ff.

<sup>13</sup> vgl. BJM 1974, S. 189.

<sup>14</sup> BGE 53 I 193 f.; BGE vom 23.1.1957, in ASA 27/1958/59, S. 191 ff.; BGE 83 I 188; BGE 88 I 221 ff.; BGE 91 I 181.

3. Die zitierte Weisung des Vorstehers des baselstädtischen Finanzdepartements respektive der jener zugrundeliegende Bericht der Rechtsabteilung befasst sich schliesslich auch mit der Problematik der möglicherweise fehlenden Identität zwischen dem Verkäufer und derjenigen Person, welche für die Erstellung respektive Vollen- dung der Baute(n) zu sorgen hat. Es wurde auch diesbezüglich auf die Praxis des Schweizerischen Bundesgerichts Bezug genommen, das in seinen früheren Entscheidungen<sup>15</sup> eine zumindest wirtschaft- liche Identität von Verkäufer und Werkunternehmer voraussetzte, dieses Erfordernis im massgeblichen BGE 91 I 173ff. aber ausdrück- lich wieder fallenliess, indem es feststellte, dass es selbst bei Erstel- lung durch einen Dritten nicht ausgeschlossen sei, die Hand- änderungssteuer auch vom Werklohn für das erstellte respektive noch zu erstellende Haus zu erheben. Diese letztere Rechtsprechung wurde vom Kanton Basel-Stadt mit Praxisänderung vom 15.3.1974 übernommen. Sie hat bis zum heutigen Zeitpunkt weder durch die Steuerrekurskommission noch durch das Verwaltungsgericht über- prüft werden müssen (!).

#### IV.

Das Zürcher Verwaltungsgericht hat in seinem hier zu bespre- chenden und in Beziehung zur baselstädtischen Praxis zu stellenden Entscheid vom 16.9.1986<sup>16</sup> seine bisherige Rechtsprechung bezüg- lich des Fehlens rechtlicher oder wirtschaftlicher Identität von Ver- äusserer und Werkunternehmer einer vertieften Überprüfung unter- zogen und ist schliesslich zu einem Resultat gelangt, das – meine Di- rekttheit sei mir verziehen – die bisherige Steuerpraxis der Kantone beinahe etwas oberflächlich erscheinen lässt.

Auszugehen ist von § 181 StG ZH, wonach der «Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers» die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer bildet. Der Werklohn kann somit im Kanton Zürich nur dann von der Steuer erfasst wer- den, wenn der nicht Kaufpreisbestandteil bildende Werklohn als eine «weitere Leistung des Erwerbers» im Sinne des Gesetzes ge-

---

<sup>15</sup> BGE vom 23.1.1957, in ASA 27/1958/59, S. 193; BGE 88 I 223.

<sup>16</sup> ZBL 88/1987, S. 178 ff.; StR 42/1987, S. 167 ff.

würdigt werden muss. Dies setze aber – so das Zürcher Verwaltungsgericht<sup>17</sup> – zwingenderweise voraus, dass es sich dabei um eine Leistung für die Grundstückübertragung an den Veräusserer persönlich oder auf dessen Rechnung an einen Dritten handle. Nach dieser einzig gerechtfertigten Auslegung von § 181 StG ZH dürfe der Werklohn nur dort in die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer miteinbezogen werden, wo er dem Veräusserer selbst geschuldet ist und an ihn persönlich oder auf seine Rechnung an einen Dritten bezahlt wird. Letzteres treffe aber in jenen Fällen, in denen Landveräusserer und Werkunternehmer weder tatsächlich noch wirtschaftlich identisch sind, in aller Regel nicht zu.

Die vorstehend wiedergegebenen Erwägungen führten das Zürcher Verwaltungsgericht folgerichtig zum Schluss, dass an der bisherigen Rechtsprechung, wonach trotz fehlender (tatsächlicher oder wirtschaftlicher) Identität von Landveräusserer und Werkunternehmer der Werklohn der Handänderungssteuer unterworfen werden darf, wenn das einheitliche Schicksal in der Erfüllung beider Verträge durch besondere Abreden zwischen Landveräusserer und Werkunternehmer sichergestellt worden ist, nicht festgehalten werden kann. Eine Besteuerung auch des Werklohnes ist gemäss dieser neuesten Zürcher Praxis nur noch dort zulässig, wo dieser als eine im Rahmen der Liegenschaftstransaktion weitere Leistung des Erwerbers an den Landveräusserer persönlich oder auf dessen Rechnung an einen Dritten qualifiziert werden kann<sup>18</sup>.

## V.

Angesichts der oben ausführlich dargelegten überzeugenden neuen Zürcher Praxis drängt es sich meines Erachtens dringend auf, die seit 1974 bestehende Basler Praxis, die eine reine Verwaltungspraxis<sup>19</sup> ist, einer kritischen Prüfung zu unterziehen. Da die durch den hier besprochenen Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts beschwerte Gemeinde auf die Anrufung des Bundesgerichts verzich-

---

<sup>17</sup> VGE ZH vom 16.9.1986, in StR 42/1987, S. 170, mit Verweis auf Reimann/Zuppinger/Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Band, 1966, § 165 N. 1, 2 und 12.

<sup>18</sup> VGE ZH vom 16.9.1986, in ZBL 88/1987, S. 178 ff. und StR 42/1987, S. 167 ff.

<sup>19</sup> Wie bereits erwähnt, hatte sich die Steuerrekurskommission noch nie mit dieser Problematik auseinandersetzen.

tete, wurde diesem die Gelegenheit genommen, die neue Praxis ihrerseits auf Übereinstimmung mit dem verfassungsrechtlichen Willkürverbot zu überprüfen. Insbesondere hatte das Bundesgericht somit keine Veranlassung, seine diesbezügliche Rechtsprechung<sup>20</sup> unter dem Blickwinkel der vom Zürcher Verwaltungsgericht angestellten einlässlichen Ausführungen einer Überprüfung zu unterziehen. Ich möchte aber ernsthaft bezweifeln, dass das Bundesgericht diesfalls an den in den besagten Entscheiden offenbar ohne vertiefte Prüfung gemachten Bemerkungen («... Dies schliesst indessen nicht aus, dass im vorliegenden Falle die Handänderungsgebühr auch vom Werklohn für das erstellte Haus erhoben werden kann»<sup>21</sup>, «... Indessen setzt die Mitberücksichtigung des Werklohnes bei der Veranlagung der Handänderungssteuer nicht unbedingt Identität von Verkäufer und Unternehmer voraus»<sup>22</sup> respektive «... Dass die Handänderungssteuer auch vom Werklohn für das zu erstellende Haus erhoben werden kann, setzt nicht unbedingt Identität von Verkäufer und Unternehmer voraus»<sup>23</sup>), die es jeweilen in keiner Weise begründete, würde festhalten können.

Unter Zugrundelegung des oben Angeführten gelange ich daher zum Ergebnis, dass die im Jahre 1974 neu eingeführte Basler Praxis, die unter den (vorstehend III.) erwähnten Voraussetzungen und insbesondere unbesehen um die Person des Werkunternehmers die Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn vorsieht, in ihrer Allgemeinheit nicht haltbar ist. Denn selbst wenn man in wirtschaftlicher Betrachtungsweise unter den das Objekt der Handänderungssteuer darstellenden Kaufpreis (gemäss § 1 Abs. 1 HStG) allfällige weitere Leistungen des Erwerbers subsumiert, muss auch nach baselstädtischem Recht der Einbezug des Werklohnes dort seine Grenze finden, wo dieser nicht an den Veräusserer persönlich oder auf dessen Rechnung an einen Dritten bezahlt wird. Diese gegenüber der erläuterten Konnexität zwischen Kauf- und Werkvertrag zusätz-

---

<sup>20</sup> BGE 91 I 181 (Kanton LU); BGE vom 13.6.1973, in ASA 44/1975/76, S. 67 (Kanton SZ); betreffend den Kanton ZH: BGE vom 23.11.1977, in StR 33/1978, S. 167 und BGE vom 20.11.1980, in ZBL 82/1981, S. 129 = StR 36/1981, S. 403 = ASA 50/1981/82, S. 452.

<sup>21</sup> BGE 91 I 181.

<sup>22</sup> BGE vom 23.11.1977, in StR 33/1978, S. 167.

<sup>23</sup> BGE vom 13.6.1973, in ASA 44/1975/76, S. 67 und BGE vom 20.11.1980, z.B. in ZBL 82/1981, S. 129.

*liche* Voraussetzung wird regelmässig dann nicht erfüllt sein, wenn ein Dritter vom Erwerber mit der Überbauung des Grundstücks «beauftragt» wird. Aber selbst dann, wenn der vom Erwerber beigezogene Unternehmer (zufällig oder nicht) dem Veräusserer wirtschaftlich nahesteht, geht es nicht an, unbesehen um das Vorliegen der oben (IV.) definierten Kriterien die Zusammenrechnung vorzunehmen.

Immer also muss es sich bei dem vom Erwerber zu entrichtenden Werklohn um eine Vergütung handeln, die materiell einen Bestandteil des Kaufpreises darstellt. Dies wiederum ist nur dann der Fall, wenn die von der Praxis einlässlich umschriebene Abhängigkeit von Veräusserungs- und Werkvertrag vorliegt *und zudem* der Werklohn direkt oder indirekt dem Veräusserer zukommt. Auch dieses letztere Erfordernis stellt eine steuerbegründende Tatsache dar und ist somit grundsätzlich vom Gemeinwesen nachzuweisen.