
Kaufvertrag und Werkvertrag als wirtschaftliche Einheit

Die Handänderungssteuer ist eine Gemeindesteuer. Die folgenden Ausführungen sind deshalb nur als Empfehlungen des Kantonalen Steueramtes an die Gemeinden zu verstehen.

1. Grundsatz

Gemäss Art. 243 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer vom Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers erhoben. Die Formulierung dieser Bestimmung zeigt, dass bei der Erhebung der Handänderungssteuer nicht auf die äussere juristische Form des betreffenden Geschäfts, sondern auf seinen wirtschaftlichen Gehalt abzustellen ist. Entscheidend ist, ob und in welchem Umfang wirtschaftliche Werte mit Bezug auf ein Grundstück die Hand wechseln. Dazu zählen alle liegenschaftlichen Werte, die tatsächlich und wirtschaftlich in die Verfügungsgewalt des Erwerbers überführt werden. Auf die öffentliche Beurkundung und die Eintragung im Grundbuch kommt es bei dieser Betrachtungsweise nicht an.

Wird der Kaufvertrag über ein Grundstück derart mit Verträgen betreffend andere Leistungen verbunden, dass der Boden und diese anderen Leistungen faktisch das Erwerbsobjekt bilden, so stellen diese Leistungen weitere Leistungen im Sinne von Art. 243 Abs. 1 StG dar. In den meisten Fällen handelt es sich um werkvertragliche Leistungen betreffend die Erstellung eines Gebäudes.

2. Verbindung Kaufvertrag – Werkvertrag (sog. Baubindung)

2.1 Allgemein

Wird neben dem Kaufvertrag über ein Grundstück noch ein Werkvertrag über die Erstellung eines Gebäudes abgeschlossen und hängen die beiden Rechtsgeschäfte derart voneinander ab, dass es ohne den Abschluss des einen nicht zum Abschluss des andern gekommen wäre, kommt das Geschäft im Ergebnis dem Verkauf eines fertigen Hauses gleich. Die Handänderungssteuer ist diesfalls auch auf der im Werkvertrag vereinbarten Vergütung geschuldet. Bei der Beurteilung einer Baubindung ist entscheidend, ob der Erwerber mit dem Abschluss eines Kaufvertrages und eines damit verbundenen Werkvertrages Rechtsgeschäfte tätigt, die wirtschaftlich gesehen die Übertragung der Verfügungsgewalt an einer bestimmten Baulandparzelle mit einem bestimmten darauf zu errichtenden Werk zum Gegenstand haben. Es sind die gesamten Umstände des Einzelfalles heranzuziehen, wobei der Wille der Parteien massgebend ist; diese muss darauf gerichtet sein, dem Erwerber Boden und Werk zu verkaufen (SGE 2013 Nr. 13 mit zahlreichen Verweisen).

Von einem mitveräusserten liegenschaftlichen Wert kann nur im Fall eines Werkvertrages über eine komplett fertig zu erstellende (sogenannt schlüsselfertige) Baute gesprochen werden, weil nur dann im Ergebnis kaum ein Unterschied besteht zum Kauf eines fertig erstellten Hauses. Dagegen kann der Werklohn nicht einbezogen werden, wenn sich der Verkäufer nur versprechen lässt, gewisse Arbeiten an einem zu erstellenden Gebäude ausführen zu dürfen, der Käufer aber im Übrigen frei ist, wann und wie er sein Grundstück überbauen will. Die Verknüpfung eines Kaufvertrags mit einem Werkvertrag über eine Teilleistung rechtfertigt das Zusammenrechnen von Kaufpreis und Werklohn nicht. Dabei ist bedeutungslos, ob die Teilleistung die Projektierung oder eine andere Bauleistung betrifft (SGE 2013 Nr. 13 und 2011 Nr. 31 betr. Architektur und Bauleitung; 2009 Nr. 12 betr. schlüsselfertige Baute; 2001 Nr. 15 und 1988 Nr. 10 betr. GU-Vertrag; 1987 Nr. 4 betr. gewisse Handwerkerleistungen).

Der Preis für den Boden und der Werklohn für eine darauf zu errichtende Baute werden zusammengerechnet, sofern Boden und Baute tatsächlich und wirtschaftlich eine Einheit bilden. Das bedeutet allerdings nicht, dass die auf dem Boden zu erstellende Baute für sich betrachtet ein sinnvolles Ganzes ergibt oder ob dies nur im Zusammenhang mit anderen Bauten auf andern Grundstücken der Fall ist. Die "Einheit" ist nicht im baulichen Sinn zu verstehen (SGE 1988 Nr. 10).

Der Baubindung beim Grundstückkauf ist der Fall gleichzusetzen, in dem der Abschluss eines Baurechtsvertrages so eng mit der Erstellung eines bestimmten Hauses verbunden ist, dass ohne Zustimmung des Berechtigten zur Errichtung des Hauses der Baurechtsvertrag nicht zustande käme (GVP 1992 Nr. 18).

2.2 Zusammenhang der Verträge in zeitlicher und personeller Hinsicht

Der Bemessung der Handänderungssteuer kann die Summe von Bodenpreis und Werklohn unter bestimmten Umständen selbst dann zugrunde gelegt werden, wenn Kauf- und Werkvertrag zeitlich getrennt abgeschlossen wurden oder die Erfüllung des Werkvertrages noch bevorsteht oder bereits in Angriff genommen wurde. Entscheidend ist, dass aufgrund der konkreten Umstände insgesamt anzunehmen ist, der Boden bilde samt einem darauf erstellten oder noch zu erstellenden schlüsselfertigen Haus tatsächlich und wirtschaftlich Erwerbsobjekt (SGE 1988 Nr. 10 zur tatsächlichen und wirtschaftlichen Einheit des Erwerbsobjektes).

Der Werklohn muss im Zeitpunkt der Handänderung nicht zwingend bereits feststehen. Spätere Sonderwünsche des Erwerbers, die im Rahmen eines Generalunternehmervertrags ausgeführt werden, erhöhen beispielsweise die GU-Basisbausumme und gehören ebenso zur Bemessungsgrundlage. Das Grundbuchamt wird deshalb mit der definitiven Veranlagung zuwarten, wenn Zweifel bestehen, ob der deklarierte Werkpreis sämtliche weiteren Leistungen tatsächlich einschliesst.

Die Tatsache, dass Verkäufer und Unternehmer nicht identisch sind, schliesst nicht von vornherein aus, dass Kaufvertrag und Werkvertrag eine Einheit bilden und bei der Veranlagung der Handänderungssteuer der Werklohn mitberücksichtigt wird. Art. 243 Abs. 1 StG sagt über den Empfänger der Leistungen des Erwerbers nichts aus und schliesst den Fall nicht aus, dass auch Leistungen an einen Dritten in die Berechnungsgrundlage für die Handänderungssteuer eingeschlossen werden können (SGE 2013 Nr. 13, 2011 Nr. 31, 2009 Nr. 12 und 2001 Nr. 15). Aus Art. 243 Abs. 1 StG folgt weder die Notwendigkeit der rechtlichen noch jene der wirtschaftlichen Identität des Verkäufers und der aus weiteren Verträgen verpflichteten Vertragspartner. Ausschlaggebend ist einzig, dass der Kaufvertrag ohne den Werkvertrag nicht zustande gekommen wäre. Wird ein innerer Zusammenhang der beiden Verträge bejaht, liegt zumindest ein gemeinsames Interesse von Verkäufer und Unternehmer vor. Besteht jedoch zwischen diesen weder ein rechtlicher noch ein wirtschaftlicher Zusammenhang und kann auch ein sonstiges gemeinsames Interesse nicht nachgewiesen werden, so ist auf eine Zusammenrechnung von Bodenpreis und Werklohn für die Bemessung der Handänderungssteuer zu verzichten.

2.3. Indizien für ein Zusammenrechnen

Folgende Indizien sprechen für eine Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn:

- Werkvertrag wird zum integrierenden Bestandteil des Kaufvertrages erklärt
- Kauf- oder Besitzeserwerb wird auf den Zeitpunkt der Bauvollendung hinausgeschoben und erst ab diesem Zeitpunkt sind Hypothekarzinsbelastung sowie weitere Liegenschaftsabgaben zu tragen
- Abschluss eines Werkvertrages ist Kaufbedingung
- Pauschalpreis für Boden und Bau
- Verkäufer trägt Baugarantien
- Im Kaufvertrag wird hohe Konventionalstrafe vereinbart, falls Rücktritt vom Werkvertrag erfolgt
- In Inseraten wird der Kauf eines schlüsselfertigen Hauses angeboten
- Der Verkäufer betätigt sich als Generalunternehmer
- Mit der Überbauung wurde bereits begonnen
- Bereits bei Vertragsabschluss liegt ein detailliertes Bauprojekt vor
- Der Kaufpreis für das Bauland liegt unter den ortsüblichen Bodenpreisen (Differenz im Werklohn enthalten)

2.4. Beispiele

- a) Z. verkauft Bauland und verpflichtet sich in einem separaten Werkvertrag, darauf eine Baute zu erstellen (Verkauf eines sog. schlüsselfertigen Hauses). Die Handänderungssteuer ist auf Bodenpreis und Werklohn geschuldet.
- b) Die X. AG verkauft A. Bauland. A. schliesst mit der Z. AG einen Werkvertrag ab, wonach die Z. AG auf dem Bauland ein Mehrfamilienhaus zu errichten hat. A. ist zugleich Hauptaktionär der X. AG und der Z. AG. Die Handänderungssteuer ist auf Bodenpreis und Werklohn für die Überbauung geschuldet.
- c) X. verkauft "unerschlossenes Bauland". Die Erschliessungsarbeiten werden aber nachträglich noch vom Verkäufer X. ausgeführt, separat abgerechnet und vom Käufer bezahlt. Die Handänderungssteuer ist auf Bodenpreis und Erschliessungskosten geschuldet.
- d) X., Y. und Z. sind Eigentümer von Bauland (Miteigentum). X. ist Architekt, Y. und Z. betätigen sich als Bauhandwerker. In Inseraten preisen sie projektierte Eigentumswohnungen auf ihrem Bauland zum Verkauf an. Demnach hätte der interessierte Käufer nur den Boden und das Projekt im Verhältnis seines späteren Stockwerkeigentumsanteils zu erwerben. Die Erstellung der Überbauung wäre schliesslich Sache der Stockwerkeigentümergeinschaft.

Das Statut der Stockwerkeigentümergeinschaft, in der X., Y. und Z. mit insgesamt 501/1000 Anteilen vertreten sind, bestimmt, dass Beschlüsse mit Mehrheitsentscheid (nach Quoten) gefasst werden. X., Y. und Z. werden erwartungsgemäss mit der Erstellung der Überbauung beauftragt. Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten erstellen und verkaufen sie schlüsselfertige Eigentumswohnungen. Die Handänderungssteuer ist auf Boden- und Werkpreis geschuldet.

3. Nicht bekannte Tatsachen/Nachsteuer

Ergibt sich erst nach der rechtskräftigen Veranlagung der Handänderungssteuer auf dem Erwerbspreis für den Boden, dass es sich um eine Handänderung von Boden und Baute

gehandelt haben könnte und wird dies durch den erst nachträglich bekannt gewordenen und einverlangten Werkvertrag bestätigt, so liegen nicht bekannte Tatsachen im Sinne von Art. 199 Abs. 1 StG vor. Die nicht erhobene Steuer auf dem Werkpreis kann samt Zins als Nachsteuer eingefordert werden. Die Nachbesteuerung ist hingegen ausgeschlossen, wenn das Grundbuchamt davon ausgehen musste, dass im Zusammenhang mit dem Bodenerwerb die Erstellung einer Baute vereinbart wurde (SGE 2011 Nr. 31). Unterlässt das Grundbuchamt weitere Abklärungen, die sich aufgrund des bekannten Sachverhalts geradezu aufgedrängt hätten, kann es nachträglich nicht auf eine rechtskräftig veranlagte Handänderungssteuer zurückkommen (SGE 2007 Nr. 5).

4. Zuständigkeit zur Ahnung einer Steuerhinterziehung

Ein allfälliges Hinterziehungsverfahren nach Art. 248 StG darf wegen Befangenheit nicht der Grundbuchverwalter durchführen. Naheliegenderweise obliegt diese Aufgabe dem Gemeindepräsidenten (SGE 2001 Nr. 15).