

---

## Werklohn im Zusammenhang mit Grundstückkauf

### 1. Grundsatz

Gemäss § 139 StG wird die Handänderungssteuer von der Gesamtsumme der Leistungen erhoben, die dem Veräusserer zufließen oder die der Erwerber zu dessen Gunsten gegenüber Dritten übernimmt.

### 2. Zusammenrechnung Landpreis und Werklohn

#### 2.1. Allgemeines

Der Werklohn ist in die Bemessung der Handänderungssteuer einzubeziehen, wenn ein Werkvertrag mit einem Baulandverkauf derart verbunden ist, dass mit den beiden Verträgen eine noch zu erstellende Baute – meist schlüsselfertig – erworben wird, so dass nicht die Herstellung, sondern die Übereignung im Vordergrund steht. Der Kauf- und der Werkvertrag müssen so eng zusammenhängen, dass der eine ohne den anderen nicht zustande gekommen wäre, oder der eine doch jedenfalls den Beweggrund für den Abschluss des anderen bildete (sog. Vertragsverbund).

Ein Zusammenwirken zwischen dem Baulandverkäufer und dem Werkunternehmer ist nicht zwingend erforderlich. Wesentlich ist vielmehr, ob die Käuferschaft im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs noch frei ist, wie und wann sie das Bauland überbauen will. Daraus ergibt sich, dass betreffend Stockwerkeigentum, die alleinige Veräusserung der Landanteile gemäss Wertquote - vor Erstellung der Baute – steuerrechtlich nicht möglich ist. Als Mitglied einer Stockwerkeigentümergeinschaft ist der einzelne Stockwerkeigentümer – bezüglich einer noch zu erstellenden Baute – in der Entscheidungsfindung nicht mehr frei.

Bedingen sich Kauf- und Werkvertrag, so gilt gemäss ständiger und vom Bundesgericht bestätigter Praxis als massgebende Bemessungsgrundlage im Sinn der vorgenannten Bestimmung die Summe von Kauf- und Werkpreis (ASA 50, 445; VGE ZH, GB.2002.00004). Damit kommen die Rechtsgeschäfte im Ergebnis dem Kauf einer schlüsselfertigen Baute gleich (Richner, Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuer, ZStP 2/1993, 102, m.w.H.).

Ob eine Zusammenrechnung erfolgen kann, bestimmt sich aufgrund der Umstände des Einzelfalls (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, N 58 zu § 220). Entscheidend sind die Verhältnisse bei Vertragsabschluss.

Als Indizien, die auf eine Vertragseinheit hindeuten, gelten etwa:

- die Identität zwischen Veräusserer und Werkunternehmer (diese muss aber bei der Handänderungssteuer nicht vorliegen, siehe BGE 2C\_450/2015);
- der Umstand, dass der Verkauf schlüsselfertiger Häuser inseriert wurde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, N 58 zu § 220);
- dass auf dem Kaufgrundstück bereits vor der Veräusserung eine Baubewilligung erteilt worden ist, auf deren Basis der Werkvertrag begründet wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, N 58 zu § 220);

- 
- die zeitliche Abfolge des Kauf- und Werkvertrags (VGE AG vom 23.8.2007 (WBE.2006.37), Erw. 3.2);
  - ein gemeinsamer Pauschalpreis für Land und Baute vereinbart ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, N 58 zu § 220);
  - der Umstand, dass auf dem Kaufgrundstück bereits Bauprojekte durch einen Generalunternehmer ausgeführt werden und diese nach dem Verkauf fertiggestellt werden.

## 2.2. Kriterium der Identität

In BGE 2C\_450/2015, Erw. 4.3, wird zum Kriterium der Identität folgendes ausgeführt:

- Da bei der Realisierung eines Bauprojekts in der Regel mehrere Akteure beteiligt sind, welche nicht "tatsächlich identisch" sind, kann das Kriterium der "fehlenden tatsächlichen Identität" nicht starr angewendet werden. Es kommt vielmehr darauf an, ob Landverkäuferin und Werkherstellerin derart miteinander verbunden sind, dass sie – bezogen auf das fragliche Bauprojekt – als wirtschaftliche Einheit auftreten.
- Die Art der wirtschaftlichen Beziehungen und die konkreten Umstände des Bauprojekts ergeben ein Gesamtbild, welches entweder die Möglichkeit allfälliger Gewinnverschiebungen nahelegt oder als unwahrscheinlich erscheinen lässt.
- Über das Verhältnis der involvierten Gesellschaften können beispielsweise personelle Übereinstimmungen oder Beteiligungsrechte Aufschluss geben. Bezogen auf das jeweilige Bauprojekt sind u.a. das Zusammenwirken der beteiligten Gesellschaften in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht (etwa beim Einholen der Baubewilligung), der zeitliche Ablauf (insbesondere die zeitliche Koordination von Veräusserung und Baubeginn) und die Ausgestaltung der Verträge mit den Kunden als Käufer bzw. Besteller von Bedeutung.
- Kann aufgrund der äusseren (sichtbaren) Umstände die Möglichkeit nicht ausgeschlossen werden, dass die Gewinne anders auf die beteiligten Unternehmungen verteilt werden, als es den jeweiligen Rechtsgeschäften entspricht, muss die Steuerbehörde die Zusammenarbeit der Gesellschaften bei der Realisierung des Bauprojekts untersuchen können. Erst die Kenntnis dieser Vorgänge erlaubt eine fundierte Entscheidung darüber, ob und in welchem Mass eine Zusammenrechnung der Gewinne als Berechnungsgrundlage für die Grundstückgewinnsteuer zu erfolgen hat.

Bei der Handänderungssteuer ist der Enderwerber steuerpflichtig. Daher ist das Kriterium der Identität nicht von der gleichen Bedeutung, wie bei der Grundstückgewinnsteuer, bei welcher die veräussernde Partei steuerpflichtig ist (BGE 2C\_450/2015, Erw. 3.4.).