

Handänderungssteuer

Wirtschaftliche Handänderung bei Kettengeschäft

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 27. Januar 2023

Die Handänderungssteuer erfasst sowohl zivilrechtliche als auch wirtschaftliche Handänderungen. Unter den Begriff der wirtschaftlichen Handänderung fällt auch der sog. Kettenhandel bzw. das Kettengeschäft. Der Kettenhandel tritt in unterschiedlichen Erscheinungsformen auf, so namentlich im Zusammenhang mit einem Vertrag mit Substitutionsklausel oder mit einem Vorvertrag. Wie sich die Vertragskonstruktion formell bezeichnet oder welche Benennung einzelne Klauseln erfahren, hat auf die Gesamtqualifikation des Kettenhandels jedoch keinen Einfluss. Wenn nun in einem vertraglichen Konstrukt die Bezeichnung «Verkäuferschaft» und «Käuferschaft» für die Parteien gewählt wird, so kann nicht – wie behauptet – von einem blossen Generalunternehmer- oder Architekturvertrag ausgegangen werden. Ebenso sprechen verschiedene Klauseln wie beispielsweise die Verpflichtung zum Abschluss eines definitiven Kaufvertrags bis zu einem fixen Termin sowie die Möglichkeit zur Preisfestsetzung der gegenüber Interessenten und Dritterwerbern – solange eine bestimmte Mindestsumme erreicht wird – für eine wirtschaftliche Verfügungsmacht wie ein Eigentümer.

Sachverhalt:

A. Am 5. Februar 2016 schloss die Pflichtige mit der Erbengemeinschaft E. (nachfolgend: Erbengemeinschaft) einen öffentlich beurkundeten Vorvertrag zu einem Grundstückkaufvertrag über mehrere Grundstücke in X. ab (Parzellen Nrn. 1, 2, 3, 4, 5, 6 und 7). Davon war lediglich die Parzelle Nr. 4 bebaut. Die anderen Parzellen waren unbebaut. Nachdem eine Neuaufeilung der Parzellen erfolgte, wurden die Grundstücke an Dritterwerber veräussert. Einzig für die Parzelle Nr. 8 konnte kein Dritterwerber gefunden werden, weshalb die Pflichtige diese Parzelle vorerst selbst erwarb.

Mit abschliessendem Revisionsbericht Nr. 2021-001 vom 20. Juli 2021 kam die Steuerverwaltung zum Ergebnis, es liege ein Kettengeschäft vor. Sie qualifizierte den Sachverhalt der an Dritterwerber veräusserten Liegenschaften als mehrfache wirtschaftliche Handänderung, ausgehend von der Erbengemeinschaft über die Pflichtige hin zu den Dritterwerbern. Sie stellte zudem fest, dass dies für die von der Pflichtigen selbst erworbenen Parzellen Nrn. 8 und 9 nicht gelte, da die zivilrechtliche und wirtschaftliche Handänderung identisch seien.

Mit Veranlagungsverfügungen Nr. 16/0001 E, Nr. 16/0002 V, Nr. 16/0003 V, Nr. 16/0004 V, Nr. 16/0005 V, Nr. 17/001 V, Nr. 17/002 V, Nr. 17/003 V und Nr. 17/0004 V (nachfolgend: Veranlagungsverfügungen) vom 25. August 2021 setzte die Steuerverwaltung die Handänderungssteuer der Pflichtigen für die nicht selbst erworbenen Parzellen auf gesamthaft Fr. 140'863.– fest, ausgehend von einem steuerbaren Betrag von Fr. 11'269'400.– (Fr. 5'195'000.– aus Erwerb und Fr. 6'074'400.– aus Veräusserung).

B. Mit Schreiben vom 29. September 2021 liess die Pflichtige Einsprache erheben und begehrte, die Veranlagungsverfügungen vom 25. August 2021 seien aufzuheben. Sollte dies abgewiesen werden, so sei die Bemessungsbasis für die Handänderungssteuer um Fr. 60'000.– zu reduzieren.

Die Pflichtige stellte sich im Wesentlichen auf den Standpunkt, es liege kein Kettengeschäft vor und die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die Grundstücke sei ausschliesslich von der Erbengemeinschaft auf die Dritterwerber übergegangen. Die Pflichtige führte aus, sie habe zu keinem Zeitpunkt das Eigentum an den Grundstücken im Grundbuch innegehabt. Die Dritterwerber hätten die Grundstückkaufverträge jeweils mit der Erbengemeinschaft unterzeichnet. Sie bemängelte, die Steuerverwaltung habe ausschliesslich auf die Auslegung der vertraglichen Vereinbarungen abgestellt und die Beweggründe der Vertragsparteien nicht beachtet. Der Beweggrund der Pflichtigen habe einzig aus der Reservierung der Parzellen bestanden, um ein Bauprojekt zu entwickeln und zu realisieren. Sie habe nie die Absicht gehabt, die Parzellen selbst zu erwerben. Ohnehin könne mit einem Vorvertrag zu einem Kaufvertrag keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück erlangt werden; dies geschehe

erst mit dem definitiven Kaufvertrag. Darüber hinaus habe der Vertrag stipuliert, dass Nutzen und Gefahr erst mit Eigentumsübergang im Grundbuch von der Erbengemeinschaft auf die Dritterwerber übergingen. Es fehle überdies die für die Qualifikation als Kettenhandel notwendige Entgeltlichkeit. Die im Vorvertrag vereinbarte Vollmacht sei notwendige Grundlage für das Projekt gewesen. Es handele sich daher um einen Vorvertrag mit Vollmacht. Zudem sei die von einem Dritterwerber getätigte Zahlung an die Architektur A. AG in Höhe von Fr. 60'000.– für bereits geleistete Arbeiten als Drittrechnung zu qualifizieren. Sie dürfe dem Kaufpreis nicht hinzugerechnet werden, da die Architektur A. AG weder im Vorvertrag zwischen der Erbengemeinschaft und der Pflichtigen noch im Grundstückskaufvertrag zwischen der Erbengemeinschaft und dem Dritterwerber Vertragspartei gewesen sei.

Mit Einspracheentscheid vom 13. Juli 2022 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie hielt im Wesentlichen am Revisionsbericht 2021-001 fest. Dazu führte sie insbesondere aus, die Pflichtige habe sich mit dem Vorvertrag wesentliche Teile der im Grundeigentum innewohnenden Verfügungsmacht rechtsgeschäftlich übertragen lassen. So habe die Pflichtige sämtliche Rechte aus dem Vorvertrag an Dritte oder Tochter- und Schwestergesellschaften übertragen dürfen. Dies habe ihr faktisch das Recht verschafft, Grundeigentum zu veräussern. Mit der von der Erbengemeinschaft ausgestellten Vollmacht sei die Pflichtige für die Planung, Projektierung, Überbauung und Vermarktung der Verkaufsobjekte allein zuständig gewesen. Sämtliche Aufgaben und Befugnisse für eine Handänderung und Bebauung seien auf die Pflichtige übergegangen. Die Erbengemeinschaft habe lediglich die Rolle einer Zuschauerin oder Statistin gehabt. Dafür spreche auch die Präambel des Vertrags zwischen der mit der Landvermittlung beauftragten L. AG und einem Drittinteressenten, wonach die Pflichtige zwecks Vermeidung doppelter Notariatskosten und Handänderungssteuern u. a. das Recht erworben habe, das Grundstück durch Interessenten direkt erwerben zu lassen.

Sodann sei auch das Merkmal der Entgeltlichkeit erfüllt, da die Pflichtige durch das Projekt Gewinn erzielt habe. Die Qualifikation des Schriftstücks vom 5. Februar 2016 als Vorvertrag sei fraglich, da die Pflichtige ab Unterzeichnung desselben bereits rechtlich an die Übernahme der nicht veräusserten Parzellen gebunden worden sei. Es liege vielmehr ein rechtlich bindender Vertrag vor, der nicht mit einem dem Kettengeschäft entgegenstehenden Vorbehalt oder einer dergleichen Bedingung behaftet sei.

Die seitens eines Dritterwerbers an die Architektur A. AG geleistete Zahlung von Fr. 60'000.– sei überdies Bestandteil des Kaufpreises, da der Zahlung keine Gegenleistung gegenüberstehe.

Die Steuerverwaltung ging daher weiterhin davon aus, es seien zwei wirtschaftliche Handänderungen mit der Pflichtigen zuerst als Erwerberin und anschliessend als Veräusserin erfolgt. Sie sah im Vorvertrag und dessen Nachtrag nach wie vor ein Kettengeschäft und hielt an der Besteuerung fest.

C. Mit Eingabe vom 12. August 2022 erhebt die Vertreterin der Pflichtigen Rekurs und begehrt, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und auf die Erhebung der Handänderungssteuern sei zu verzichten. Sie bemängelt insbesondere, dass die Steuerverwaltung für den Einspracheentscheid erneut einzelnen vertraglichen Klauseln besondere Aufmerksamkeit geschenkt habe, ohne auf den Gesamtzusammenhang eingegangen zu sein. Ferner rügt sie, die Steuerverwaltung sei im Einspracheentscheid nicht im Sinne des rechtlichen Gehörs auf die vorgebrachten Argumente eingegangen.

Im Übrigen hält die Rekurrentin an den in der Einsprache verfassten Argumenten fest.

Mit Vernehmlassung vom 22. September schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Sie sieht die Geschehnisse als speziell gelagerte Veräusserung schlüsselfertiger Bauten.

Die Steuerverwaltung hält grundsätzlich am Revisionsbericht 2021-001 sowie an den im Einspracheentscheid zusätzlich aufgeführten Punkten fest und sieht im Vorvertrag zum Kaufvertrag weiterhin ein Kettengeschäft, wodurch bei der Pflichtigen die Handänderungssteuer als Erwerberin und Veräusserin anfalle. Überdies seien die im Vorvertrag verwendeten Bezeichnungen der Erbengemeinschaft als «Verkäuferchaft» und der Rekurrentin als «Käuferchaft» für einen Generalunternehmer-Vertrag unüblich. Ebenso unüblich sei der vertragliche Haftungsausschluss zugunsten der Erbengemeinschaft, die demnach auch nicht gegenüber Dritterwerbern gehaftet habe. Der Inhaber der Pflichtigen habe mit

der Architektur A. AG ein zweites Unternehmensgefäss, das einen ähnlichen Zweck verfolge. Die Zahlung in Höhe von Fr. 60'000.– eines Dritterwerbers für das Wegbedingen der Architekturverpflichtung an das zweite Gefäss sei dem Verkaufspreis zuzurechnen.

Mit Eingabe vom 2. Dezember 2022 liess die Vertreterin der Pflichtigen im Wesentlichen wissen, es liege keine Veräusserung schlüsselfertiger Bauten vor. Die Steuerverwaltung widerspreche ihrem eigenen Ergebnis des Revisionsberichts 2021-001, worin sie zum gegenteiligen Schluss gekommen sei. Sie präzisiert ihre Rüge im Hinblick auf die Verletzung des rechtlichen Gehörs dahingehend, dass die Steuerverwaltung im Einspracheentscheid hauptsächlich den Revisionsbericht 2021-001 wiederholt und sich weder mit den Voraussetzungen des Kettenhandels gemäss Rechtsprechung noch mit den vorgetragenen Argumenten der Rekurrentin auseinandergesetzt habe. Sie betont insbesondere, dass es im vorliegenden Fall an der Entgeltlichkeit mangle, weswegen nicht auf den Kettenhandel geschlossen werden dürfe. Sodann sei die Ansicht der Steuerverwaltung, die Rekurrentin habe sich im Vorvertrag als Generalunternehmerin deuten lassen wollen, falsch. Die primäre Tätigkeit der Rekurrentin habe in der Projektleitung gelegen. Die von der Steuerverwaltung erwähnte Präambel der Vereinbarung zwischen der L. AG und einem Dritinteressenten sei der Rekurrentin nicht anzulasten, da sie keinen Einfluss auf jenen Vertrag gehabt habe.

An der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.– pro Steuerjahr übersteigt, von der Fünferkammer des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt zunächst der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt hat. Anschliessend gilt es zu überprüfen, ob die Geschehnisse als wirtschaftliche Handänderung anzusehen sind und die Steuerverwaltung folglich zu Recht die Handänderungssteuer erhoben hat.

3. Die Rekurrentin moniert, die Steuerverwaltung habe sich im Rahmen des Einspracheentscheides nicht mit den vorgebrachten Argumenten auseinandergesetzt. Vielmehr sei der Revisionsbericht ausschnittsweise kopiert und quasi als Einspracheentscheid verschickt worden. Es ist daher eingangs zu prüfen, ob das Vorgehen der Steuerverwaltung dem Anspruch auf rechtliches Gehör genüge.

3.1. Nach Art. 29 Abs. 2 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser Anspruch stellt einen wichtigen Aspekt des allgemeinen Gebots des fairen Verfahrens gemäss Art. 29 Abs. 1 BV und Art. 6 Ziff. 1 Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 (EMRK; SR 0.101) dar.¹ Er dient einerseits der Sachaufklärung und garantiert andererseits den Parteien ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht im Verfahren. Sie sollen sich vor Erlass des Entscheids zur Sache äussern, erhebliche Beweise beibringen, Einsicht in die Akten nehmen und an der Erhebung von Beweisen mitwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis äussern können, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen.² Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht somit alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann.³ Ausserdem folgt aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör ein Mindestanspruch auf Begründung. Die Begründung einer Verfügung entspricht den Anforderungen von Art. 29 Abs. 2 BV, wenn die Betroffenen dadurch in die Lage versetzt werden, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und sie in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz

¹ Statt vieler: BGE 129 I 85 E. 4.1.

² BGE 129 II 497 E. 2.2.; 127 I 54 E. 2b; 126 I 15 E. 2a/aa; 120 Ib 379 E. 3b.

³ BGE 143 V 71 E. 4.1 m.w.H.

weiterzuziehen. Die Behörde ist nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken.⁴

3.2. Der Einspracheentscheid vom 13. Juli 2022 stützt sich in grossem Umfang auf den Revisionsbericht Nr. 2021-001 vom 20. Juli 2021. Es kann der Rekurrentin insoweit gefolgt werden, dass dies möglicherweise keine optimale Vorgehensweise seitens der Rekursgegnerin darstellt. Dies ändert jedoch nichts an den inhaltlichen Erwägungen, die hinreichend und somit dem Gehörsanspruch genügend abgehandelt wurden. In der Korrespondenz zwischen der Steuerverwaltung und dem damaligen Vertreter der Rekurrentin, der bereits während des Verfassens des Revisionsberichts den Standpunkt der Rekurrentin kundtat, finden sich im Wesentlichen kürzere Fassungen derselben Argumente wie in der Einsprache. Insofern hatte die Steuerverwaltung keinen Anlass, thematisch etwas Neues im Einspracheentscheid zu behandeln. Schliesslich handelt es sich beim Argument der Rekurrentin, wonach völlig unklar bleibe, weshalb nach Ansicht der Steuerverwaltung ein Kettenhandel vorliege und ihr folglich der Nachweis einer wirtschaftlichen Veräusserung misslinge, weniger um einen Aspekt des Gehörsanspruchs. Vielmehr ist dies als materiell-rechtlicher Gesichtspunkt einzuordnen.

Folglich ist die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs unbegründet.

4. Nachfolgend ist folglich in materiell-rechtlicher Hinsicht zu überprüfen, ob eine wirtschaftliche Handänderung stattgefunden hat und die Handänderungssteuer demzufolge geschuldet ist.

4.1. Die Handänderungssteuer ist eine Rechtsverkehrssteuer, deren Gegenstand die Handänderung an einem Grundstück gemäss § 69 StG ist. Der Rechtsvorgang der Handänderung ist Steuerobjekt der Handänderungssteuer und nicht der Gewinn wie bei der Grundstückgewinnsteuer. Als reine Objektsteuer nimmt die Handänderungssteuer im Gegensatz zu den Subjektsteuern weder Rücksicht auf die persönliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person noch auf die mit dem Steuerobjekt zusammenhängenden Belastungen.⁵ Eine Rechtsverkehrssteuer knüpft grundsätzlich an rechtliche Vorgänge an. Um offensichtliche Umgehungen mit zu erfassen, wird das Hauptsteuerobjekt ("zivilrechtliche Handänderung") regelmässig um Ersatztatbestände (sog. "wirtschaftliche Handänderungen") erweitert.⁶ Steuersubjekt sind gemäss § 84 StG sowohl der Veräusserer als auch der Erwerber zu gleichen Teilen.

4.2. Gemäss § 81 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Nach Abs. 2 sind Handänderungen von Grundstücken gleichgestellt (a) Rechtsgeschäfte, die hinsichtlich der Verfügungsgewalt wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken; (b) Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen und die Belastung gegen Entgelt erfolgt.

Der Nachweis einer wirtschaftlichen Handänderung obliegt – da es sich hierbei um eine steuerbe gründende Tatsache handelt – der Steuerbehörde. Diese hat aufzuzeigen und zu beweisen, dass der Steuerpflichtige die eigentumsähnlichen Befugnisse erworben hat, durch welchen Vorgang dies geschehen ist, dass er diese Befugnisse durch Übertragung auf eine Drittperson ausgeübt hat und durch welchen Vorgang dies geschehen ist.⁷

4.3 Unter den Begriff der wirtschaftlichen Handänderung fällt auch der sog. Kettenhandel bzw. das sog. Kettengeschäft.⁸ Ein solches liegt vor, wenn der Ersterwerber vom Grundeigentümer die wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht nur eingeräumt erhält, sondern diese zugunsten eines Dritten, der

⁴ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich/St. Gallen 2020, Rz. 1071.

⁵ Vgl. WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 81 N 1 ff.

⁶ Vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_20/2012 vom 24. April 2012, E. 3.1.

⁷ Vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 25. März 1998, in: ZStP 1998, Heft 3, S. 246.

⁸ Vgl. CASANOVA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2010 – Kantonale Abgaben, ASA 80 S. 337 ff.

den Kauf hernach vollzieht und das Grundeigentum erwirbt, tatsächlich ausübt.⁹ Bei diesem Vorgang sind demnach zwei Schritte zu unterscheiden, von denen jeder für sich als wirtschaftliche Handänderung i.S.v. § 81 Abs. 2 lit. a StG steuerbar ist. Im ersten Schritt geht die Verfügungsmacht über ein Grundstück gestützt auf einen entgeltlichen Vertrag ohne Grundbucheintrag vom zivilrechtlichen Eigentümer auf einen bloss wirtschaftlich berechtigten Zwischenerwerber über. In einem zweiten Schritt schliesst der rein wirtschaftlich Berechtigte mit einem Dritten und somit dem «letzten Glied in der Kette» einen weiteren entgeltlichen Vertrag ab, der diesen in die Lage versetzt, vom ursprünglichen Eigentümer das zivilrechtliche Eigentum zu erlangen.¹⁰ Das Zwischenglied lässt sich dabei wesentliche Befugnisse des Grundeigentums rechtsgeschäftlich übertragen. Zu den wesentlichen Befugnissen eines Grundeigentümers, deren rechtsgeschäftliche Übertragung auf einen Dritten für die Annahme einer wirtschaftlichen Handänderung in Gestalt eines Kettenhandels unabdingbar ist, gehört nicht nur die Möglichkeit, den (späteren) Grundstückserwerber auszuwählen und ihm die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück zu verschaffen, sondern (kumulativ) auch die Möglichkeit, den Preis dafür – d. h. den "Kaufpreis" – selber zu bestimmen. Denn bloss unter diesen Voraussetzungen kann gesagt werden, der wirtschaftlich Berechtigte handle wie ein Eigentümer, also auf eigene und nicht auf Rechnung des Grundstückeigentümers oder des späteren Erwerbers. Der Berechtigte muss mit anderen Worten die Möglichkeit haben, Dritten das Grundstück anzubieten, wie wenn es sein Eigentum wäre, einen beliebigen Mehrpreis zu bestimmen und den (allfälligen) Zwischengewinn zu behalten, d. h. diejenige wirtschaftliche Möglichkeit auszunützen, die für den Eigentümer von Bauland die wesentliche ist.¹¹ Der Kettenhandel tritt in unterschiedlichen Erscheinungsformen auf, so namentlich im Zusammenhang mit einem Vertrag mit Substitutionsklausel oder mit einem Vorvertrag¹². Auch ein blosser Verzicht des Berechtigten kann genügen, falls damit dem Dritten zum Grundstückserwerb verholfen werden soll und wird. Ebenso sind Vertragsgestaltungen ohne formelle Benennung einzelner Bestandteile denkbar, die zum gleichen tatsächlichen und wirtschaftlichen Ergebnis führen.

5. Anlässlich der heutigen Verhandlung hält die Rekurrentin an ihrem Standpunkt fest, die wirtschaftliche Verfügungsgewalt sei ausschliesslich von der Erbengemeinschaft auf die Dritterwerber übergegangen. Die Rekursgegnerin gehe fälschlicherweise von einem Kettenhandel aus. Sie stelle ausschliesslich auf den Wortlaut des Vorvertrags ab und schenke den Beweggründen der Parteien keine Beachtung. Zudem mangle es an der für den Kettenhandel notwendigen Entgeltlichkeit. Die Erbengemeinschaft hätte die Parzellen jederzeit ohne Mitwirkung der Rekurrentin veräussern können. Diese habe nie zedieren können, denn ihre Absicht habe ausschliesslich in der Reservierung der Parzellen für ein Bauprojekt gelegen. Der Vorvertrag vom 5. Februar 2016 friste sein Dasein in der Schublade.

5.1. Der Rekurrentin ist beizupflichten, dass das ausschliessliche Abstellen auf vertragliche Klauseln zu einem unsachgerechten Endergebnis führen kann. In der Rechtsanwendung ruft dies nach einer umfassenden Prüfung der konkreten Sachlage. Es gilt nicht nur, die vertraglichen Vereinbarungen auszulegen. Es sind auch die konkreten, über den Vertrag hinausgehenden weiteren Beweggründe der Parteien zu ergründen. Diese kommen im Vertrag möglicherweise nur ansatzweise zum Ausdruck.¹³ Absichten und Vorhaben, die überhaupt nicht Eingang in die Vertragsgestaltung finden, sind demgegenüber belanglos.¹⁴

5.2 Wie sich die Vertragskonstruktion formell bezeichnet oder welche Benennung einzelne Klauseln erfahren, hat auf die Gesamtqualifikation des Kettenhandels keinen Einfluss. So können auch ähnlich gelagerte Vertragskonstruktionen zum gleichen tatsächlichen und wirtschaftlichen Ziel führen und damit

⁹ Vgl. PETER CHRISTEN, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 113.

¹⁰ Vgl. BGer 2C_138/2014 vom 12. Dezember 2014, E.2.2.2; BGer 2C_776/2009 vom 25. Februar 2010, E. 4.1.

¹¹ Urteil des Steuergerichts [StGE] vom 27. Mai 2005, 510 04 57, E. 2, m. H. a. Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SB.2001.00032 vom 26. September 2001.

¹² Vgl. SEILER, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Immobiliensteuern, Basel 2021, § 4 N 27 ff. und N 57 ff.

¹³ BGer 2C_138/2014 E. 2.3.1 m. H. a. BUSSMANN, Das dualistische System der Grundstückgewinnbesteuerung, 2002, N. 244.

¹⁴ StGE vom 27. Mai 2005, 510 04 57, E. 2; Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 25. März 1998, in: ZStP 1998 S. 245.

Steuerfolgen auslösen. Massgebend ist die Gesamtheit der Vereinbarungen zwischen dem Veräusserer und dem Berechtigten.¹⁵ Daher sind zunächst die einzelnen Vertragsbestimmungen des Vorvertrags vom 5. Februar 2016 zu überprüfen.

Ziff. 1.1 des Vorvertrags vom 5. Februar 2016 definiert die Erbengemeinschaft als «Verkäufer-schaft». In der darauffolgenden Ziff. 1.2 wird die Rekurrentin als «Käuferschaft» definiert. Diese Bezeichnung wäre für eine bloss Generalunternehmerin oder Architektin unzutreffend. Die Vertragspartei-en verpflichten sich sodann in Ziff. 3.1, 3.2 und 3.3 lit. c zum Abschluss eines nachfolgenden, definiti-ven Kaufvertrags bis zum 31. Mai 2017. Es erschliesst sich nicht, aus welchem Grund sich die Rekur-rentin als Projektleiterin, Architektin oder Generalunternehmerin zum Kauf eines Grundstücks verpflicht-en würde, wenn sie – gemäss ihrer Darstellung – lediglich die Entwicklung und Realisierung eines Bauprojekts verfolgt.

Weiter räumt die «Verkäufer-schaft» der «Käuferschaft» in Ziff. 3.3 lit. e des Vorvertrags vom 5. Feb-ruar 2016 das Recht ein, «Teilflächen zu dem von ihr festgesetzten Kaufpreis zu veräussern». Die Rekurrentin verpflichtet sich einzig, dass die Gesamtsumme aller Veräusserungen Fr. 5'700'000.– er-reiche. Das Festsetzen der Preise gegenüber Interessenten und Dritterwerbenden war somit, solange die genannte Mindestsumme erreicht wurde, ausschliesslich im Handlungsspielraum der Rekurrentin.

Ziff. 5.1 des Vorvertrags hält unmissverständlich fest: «Die Verkäufer-schaft verkauft hiermit an die Käuferschaft die sub. Ziffer 2 hiervon genannten Parzellen Nrn. 1, 2, 3, 4, 5, 10, 6, 7 im Grundbuch X.» Bei einem solch klaren Wortlaut fällt es schwer, anzunehmen, es hätten keinerlei Kaufabsichten be-standen. Auffällig ist auch die Ziff. 5.2: «Der Kaufpreis für die hiervor beschriebenen Vertragsobjekte beträgt Fr. 5'700'000.–.» Die Bezeichnung «Kaufpreis» spricht ebenfalls nicht für einen Architektur-oder Werkvertrag. Für einen solchen ist auch die Ziff. 5.13 unüblich. Diese statuiert einen Haftungs-ausschluss zugunsten der «Verkäufer-schaft», wonach diese nicht gegenüber den Endkäufern haftet. Die Übernahme eines derart grossen Haftungsrisikos ist für eine Architektin oder Projektleiterin kaum ohne Kaufabsicht zu erklären.

Überdies erhielt die Rekurrentin, d. h. die «Käuferschaft», in Ziff. 5.17 des Vorvertrags «das aus-drückliche Recht, Behördenabklärungen vorzunehmen, Baugesuche einzureichen, Baubewilligungen zu erwirken, Einsprachen zu behandeln etc. und Parzellierungen resp. Mutationen vorzunehmen.» Es bleibt fraglich, welche mit der Eigentumsveräusserung einhergehende Tätigkeit die Erbengemeinschaft überhaupt noch selbst vorzunehmen hatte. In derselben Ziffer heisst es weiter: «Sollte bei Eingaben und Bewilligungsunterlagen (Baugesuche, Mutationen, etc.) dennoch die Verkäufer-schaft als Eigentü-merin unterzeichnen müssen [...]». Dies lässt darauf schliessen, dass sich die Vertragsparteien bezüg-lich der Wirkung der Vertragskonstruktion bewusst waren. So nahmen sie an, die Erbengemeinschaft als zivilrechtliche Eigentümerschaft müsse nur im Ausnahmefall mitwirken, da Dritte durch das Auftre-ten der Rekurrentin von deren wirtschaftlicher Verfügungsmacht über die Grundstücke ausgehen durf-ten.

Ziff. 5.18 des Vorvertrags vom 5. Februar 2016 räumt der Rekurrentin u. a. die Befugnis ein, «sämt-liche Rechte aus diesem Vertrag auf Tochter- und Schwestergesellschaften sowie andere juristische Personen oder Dritte [...] zu übertragen unter der Voraussetzung, dass die Drittpartei Gewähr dafür bietet, dass sämtliche Pflichten dieses Vorvertrags vorbehaltlos erfüllt werden, dies betrifft insbeson-der die Kaufpreiszahlung.» Diese Ziffer ermöglichte es der Rekurrentin, Dritte an ihrer statt in den Grundstückkauf eintreten zu lassen und somit das dritte Glied der Kette das zivilrechtliche Eigentum erwerben zu lassen.

Mit dieser weitreichenden Fülle an vertraglich eingeräumten Kompetenzen hatte die Rekurrentin gegen aussen faktisch sämtliche Befugnisse eines Grundeigentümers inne. Die Erbengemeinschaft durfte sich mit der Rolle einer Statistin oder Zuschauerin begnügen. Ihr Mitwirken am Projekt und ins-besondere am Übergang der mit dem Grundeigentum einhergehenden Verfügungsmachten an die Drit-

¹⁵ BGer 2C_278/2009 vom 2. Oktober 2010, E. 2,3, in: StR 2010, 330 ff.

terwerber schien grundsätzlich auf die Unterzeichnung der öffentlich beurkundeten Grundstückkaufverträge beschränkt. Die anderen im Grundeigentum liegenden Verfügungsmachten wurden mit dem Vorvertrag vom 5. Februar 2016 hingegen auf die Rekurrentin übertragen.

5.3 Nebst den vertraglichen Bestimmungen können auch vertragsfremde Umstände Indizien enthalten. Jedoch wirkt sich auch das zusätzliche Abstellen auf Absichtserklärungen oder Beweggründe, die nicht im Vorvertrag festgehalten sind, zuungunsten der Rekurrentin aus. So findet sich Aufschluss über ihren tatsächlichen Willen in der Präambel zur Vereinbarung mit der L: «[...] Zwecks Vermeidung doppelter Notariatskosten und Handänderungssteuern erwarb die B. gleichzeitig ausdrücklich das Recht, in eigener Kompetenz das Gesamtgrundstück [...] und die von den Interessenten ausgesuchten Einzelparzellen durch die Interessenten direkt erwerben zu lassen.» Angesichts dieser Willensoffenbarung wäre an sich sogar zu prüfen, ob der Vorvertrag vom 6. Februar 2016 primär der Steuerumgehung dienen sollte oder anderweitig rechtsmissbräuchlich war.¹⁶ Dies kann hier jedoch offenbleiben, zumal im vorliegenden Fall die wirtschaftliche Handänderung samt den entsprechenden Steuerfolgen zu bejahen ist, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen. Im Übrigen hat die Rekursgegnerin bereits im Revisionsbericht Nr. 2021-001 vom 5. März 2021 auf die Präambel aufmerksam gemacht. Das Argument der Rekurrentin, die Rekursgegnerin habe den Beweggründen unzureichend Beachtung geschenkt, geht daher ebenfalls fehl.

5.4. Die Rekurrentin bringt sodann vor, es fehle das Merkmal der Entgeltlichkeit für die Bejahung eines Kettengeschäfts. Es ist in jedem Fall von einem Kettengeschäft auszugehen, wenn das Zwischenglied der Kette entgeltlich auf sein Kaufrecht verzichtet, d. h. dieses dem Enderwerber gegen ein Entgelt einräumt.¹⁷ Die Rekurrentin scheint der Ansicht zu sein, dass e contrario ohne Geldfluss die Entgeltlichkeit zwingend verneint werden muss. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. «Entgeltlich» ist das Antonym von «unentgeltlich». Daher ist die Ausgangsfrage beim Kettenhandel ohne Geldfluss, ob das Verhalten des Zwischenglieds der Kette rein altruistischer Natur war. Wird diese Frage verneint, müssen die gesamten Umstände zur Ergründung des Motivs hinzugezogen werden. Im vorliegenden Fall konnte sich die Rekurrentin auch ohne Geldfluss im engeren Sinne bereichern. So liess sie sich ihre Position als Zwischenglied der Kette dadurch vergüten, indem sie Teile des Gewinns des Bauprojektes für sich selbst abschöpfte, obwohl dieser im Regelfall den zivilrechtlichen Veräusserern und nicht der Architektin zufließt. Im Nachtrag zum Vorvertrag vom 7. Dezember 2017 präzisierten die Vertragsparteien, wie der Erlös, der Fr. 5'700'000.– überstieg, aufgeteilt werden sollte. Der Anteil, der dabei der Architektur A. AG zufluss, belief sich auf Fr. 908'150.–. Dieser Anteil deckte u. a. «Risiko/Gewinn». Wenngleich mit dem Vorvertrag noch kein Entgelt im engeren Sinne festgelegt war, so nahm die Rekurrentin mit dem Nachtrag zum Vorvertrag vom 7. Dezember 2016 die nötigen Anpassungen vor, um aus ihrer Stellung als Zwischenglied der Kette wirtschaftlichen Profit zu ziehen. Ein altruistisches und vollumfänglich unentgeltliches Verhalten liegt daher nicht vor. Dem Vorbringen der Rekurrentin im Hinblick auf die Entgeltlichkeit kann daher nicht gefolgt werden.

5.5 Die Rekurrentin bringt vor, mit einem Vorvertrag zu einem Kaufvertrag könne keine wirtschaftliche Verfügungsgewalt eingeräumt werden. Dies geschehe erst mit einem definitiven Kaufvertrag.

Ein Vorvertrag, der bereits alle wesentlichen Elemente des Hauptvertrags enthält, ist diesem gleichzusetzen.¹⁸ Eine solche Identität ist jedenfalls gegeben, wenn es darum geht, dass die gleichen Parteien den im «Vorvertrag» vorgesehenen «Hauptvertrag» zu den gleichen Bedingungen abschliessen sollen.¹⁹ In Anbetracht des vorliegenden Vorvertrags vom 5. Februar 2016 sowie dessen Nachtrag vom 7. Dezember 2016 stellt sich die Frage, was mit einem allfälligen «richtigen» Grundstückkaufvertrag noch hätte geregelt werden müssen, das nicht bereits im Vorvertrag niedergeschrieben war. Jedenfalls weist die Vorvertragskonstruktion jene Elemente auf, die für gewöhnlich in einem Grundstückkaufvertrag vorzufinden sind. So sind die Parteien (Ziff. 1.1 & 1.2), der Kaufgegenstand (Ziff. 2), der Kaufpreis

¹⁶ Vgl. PETER LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, in: ASA 75 S. 675 ff, insb. S. 676 f.

¹⁷ Steuerbuch BL, Bd. 3, 72 Nr. 1 Ziff. 2.3

¹⁸ Sog. Einstufentheorie, vgl. BGE 129 III 264, E. 3.2.1. Weitere Hinweise in BSK OR I-ZELLWEGER-GUTKNECHT, Art. 22 N 14 f.

¹⁹ BGE 118 II 32, E. 3b.

(Ziff. 5.2) und die Zahlungsmodalitäten (Ziff. 5.3) bereits im Vorvertrag klar definiert. In welchen Belangen ein (hypothetischer) Grundstückkaufvertrag in den wesentlichen Punkten noch hätte vom Vorvertrag abweichen können, bleibt offen. Insofern kann der Rekurrentin nicht gefolgt werden.

5.6. Das blosse Vorliegen der vertraglich eingeräumten Verfügungsmacht lässt allerdings noch nicht zwingend auf einen abgeschlossenen Kettenhandel schliessen. Dieser ist erst dann vollzogen, wenn der berechtigte Ersterwerber die wirtschaftliche Verfügungsgewalt nicht nur eingeräumt erhält, sondern diese zugunsten eines Dritten, der den Kauf grundbuchlich vollzieht, tatsächlich auch ausübt.²⁰ Im vorliegenden Fall hat die Rekurrentin bis auf die beiden Parzellen Nrn. 8 und 9 sämtliche Grundstücke innert der vertraglich festgesetzten Frist an Dritterwerber veräussern können. Mit der Veräusserung traten die Dritterwerber dann auch effektiv in den Grundstückkaufvertrag ein, wodurch das letzte Glied der Kette zustande kam. Zu diesem Zeitpunkt gilt der Kettenhandel als erfolgt. Insofern hat die Steuerverwaltung richtig gehandelt, indem sie die von der Rekurrentin selbst erworbenen Parzellen Nrn. 8 und 9 nicht als Kettenhandel qualifizierte, da hier das letzte Glied der Kette – die Dritterwerber – fehlte.

5.7. Aus den genannten Gründen gelangt das Steuergericht zum Schluss, dass die Rekurrentin faktisch das Recht eingeräumt erhielt, das Grundeigentum zu veräussern. Die wirtschaftliche Handänderung ist somit gegeben. Das Hauptbegehren des Rekurses erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

6. Es bleibt über das Eventualbegehren zu befinden.

6.1 Eventualiter begehrt die Rekurrentin, die Bemessungsbasis für die Handänderungssteuer sei um Fr. 60'000.– zu reduzieren. Dies, weil die Ersatzzahlung für Architekturvertrag zugunsten der Architektur A. AG in gleicher Höhe als Drittrechnung zu qualifizieren sei. Weder im Vorvertrag inkl. Nachtrag noch im Grundstückkaufvertrag mit den Dritterwerbern sei die Architektur A. AG Vertragspartei gewesen. Es handle sich um den anteiligen Betrag für die bereits geleistete Projektentwicklung des Gesamtareals (inkl. Parzelle Y.), Erarbeitung und Fertigstellung der Verkaufsgrundlagen und Dokumentationen, Mutations- und Parzellierungsstudien usw. In all diesen Arbeiten sei die Parzelle von Herrn Y. ursprünglich miteinbezogen gewesen. Diese sei zudem vollständig erschlossen. Die Leistungen seien durch die Architektur A. AG erbracht und in Rechnung gestellt worden.

Die Rekursgegnerin bringt vor, die Architektur A. AG sei für diese Arbeitsleistungen bereits mit Fr. 61'400.– vonseiten der Erbengemeinschaft entschädigt worden. Vom Dritterwerber Y. habe die Architektur A. AG nun aber zusätzliche Fr. 60'000.– erhalten.

6.2 Als «Architektenklausel» (gelegentlich auch «Architekturverpflichtung», «clause d'architecte» oder «engagement d'architecte») wird die Abrede in einem Grundstückkaufvertrag über eine Bauparzelle bezeichnet, mit der sich der Käufer je nach Ausgestaltung der Klausel dazu verpflichtet, entweder den Verkäufer oder einen Dritten mit den bei der Überbauung der gekauften Parzelle anfallenden Planerarbeiten zu betrauen. Eine solche Klausel ist auf den künftigen Abschluss eines Planervertrags angelegt, zu dem sich der Käufer und künftige Bauherr schon im Grundstückkaufvertrag verpflichtet. Speziell gelagert ist die Konstellation, wenn zeitlich mit dem Abschluss des Kaufvertrags mit dem Verkäufer oder einem Dritten ein separater Vertrag über die Planerleistungen abgeschlossen wird.²¹

6.3 In diesem Zusammenhang gilt es zu beachten, dass C. gemäss Handelsregister mehrere Unternehmensgefässe hat. In dieser Konstellation spielen die Architektur A. AG und die B. eine Rolle, welche beide das in etwa gleiche Unternehmensziel verfolgen: Ausführung von Architekturaufträgen, Erwerb, Überbauung und Verkauf von Grundstücken und Gebäuden. Sowohl die Aktiengesellschaft wie auch die Kommanditgesellschaft teilen sich die Adresse Z. als Domizil. Dieser Umstand macht es zufolge der Rekursgegnerin schwierig, einzelne baugewerbliche Leistungen steuerlich dem richtigen Gefäss zuzuordnen bzw. Leistungsverrechnungen zu überprüfen. Diesem Einwand ist zu folgen. Es handelt

²⁰ RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER (Hrsg.), Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 216 N 79 m.w.H.

²¹ HUBERT STÖCKLI, § 2 Abschluss und Beendigung von Planerverträgen / I. - II., in: Stöckli Hubert/Siegenthaler Thomas (Hrsg.), Planerverträge, Verträge mit Architekten und Ingenieuren, 2. Aufl., Zürich - Basel - Genf 2019, S. 76 f. m.w.H.

sich bei der Ersatzzahlung möglicherweise um eine interne Gewinnverschiebung auf eine Schwester-gesellschaft im Konzernverbund. In jedem Fall steht der Leistung von Fr. 60'000.– keine Gegenleistung gegenüber. Folglich ist sie als Bestandteil des Kaufpreises mit dem Käufer Y. hinzuzurechnen. Das Eventualbegehren erweist sich somit ebenfalls als unbegründet und ist abzuweisen.

7. Gemäss dem Obenstehenden erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen. Es bleibt über die Kosten des Rekurses zu befinden. Die Verfahrenskosten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 3'500.– gehen somit zulasten der Rekurrentin und werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Eine Parteient-schädigung wird im Unterliegensfall nicht entrichtet (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...