

**BStP | 2024 | Nr. 5**

Betreff:	Handänderungssteuer, Nachforderung, Steuerbemessung
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	30. November 2023
Verfahrensnummer:	STRK.2022.111

Sofern ein Werkvertrag mit dem Erwerbsvertrag derart verbunden ist, dass dieser ohne jenen nicht geschlossen worden wäre, so unterliegt auch der Werklohn der Handänderungssteuer. Kauf- und Werkvertrag müssen so voneinander abhängen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre und das Geschäft als Ganzes dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt. Diese vorausgesetzte innere Verbindung liegt dann vor, wenn der Käufer beim Grundstückserwerb nicht frei entscheiden kann, von wem die Werkleistung erbracht wird. Ein Zusammenwirken oder eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen Grundstückverkäufer und Werkunternehmer ist nicht notwendig. Für die Hinzurechnung des Werklohns zur Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer kommt es nicht darauf an, ob der Kauf- oder der Werkvertrag zuerst unterzeichnet wurde. Im Hinblick auf die Qualifikation des Handänderungssteuervisums ist zwischen dem Visum "handänderungssteuerfrei" und dem Visum für den Empfang der Handänderungssteuer zu unterscheiden. Das Visum "handänderungssteuerfrei" ist als Feststellungsverfügung zu qualifizieren, welche in Rechtskraft erwächst. Mit dem Visum für den Empfang der Handänderungssteuer erfolgt keine die Steuerverwaltung bindende Verfügung über die Höhe der geschuldeten Steuer. Die Steuerverwaltung ist berechtigt, auch nach der Quittierung des bezahlten Steuerbetrages eine amtliche Veranlagungsverfügung zu erlassen.

Sachverhalt:

A. Die Rekurrentin, X.-AG, erwarb mit Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ die Liegenschaft Y.-Strasse XX (Sektion X/Parz.-Nr. XXXX) in Basel per TT.MM.JJJJ von der Z.-AG (nachfolgend Verkäuferin) zu einem Preis von CHF

Die Steuerverwaltung bat die Rekurrentin mit Schreiben vom 8. Februar 2022 und 11. April 2022 um Auskunft, ob im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag noch andere Nebenverträge und/oder Nebenabreden abgeschlossen worden sind. Die Rekurrentin stellte daraufhin der Steuerverwaltung das Deckblatt des Bau-Entscheidunges Nr. BBG X'XXX'XXX (1) vom TT.MM.JJJJ und eine Kopie des Totalunternehmervertrages vom TT.MM.JJJJ zu. Gemäss diesem bewilligten Bau-Entscheid Nr. BBG X'XXX'XXX (1) war die Gesuchstellerin die Totalunternehmerin (Q.-GmbH). Für die Steuerverwaltung war vorliegend für die Berechnung der nachzuzahlenden Handänderungssteuer entscheidend, dass der Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ und der Totalunternehmervertrag vom TT.MM.JJJJ praktisch zeitgleich abgeschlossen wurden und somit eine wirtschaftliche Einheit bildeten. Überdies bestand seit dem TT.MM.JJJJ ein bewilligter Bauentscheid. Deshalb rechtfertigte sich für die Steuerverwaltung für die Bemessung der Handänderungssteuer der Einbezug des im Totalunternehmervertrag vereinbarten Werklohns von CHF Somit setzte die Steuerverwaltung mit amtlicher Veranlagungsverfügung vom 12. Juli 2022 die nachzuzahlende Handänderungssteuer auf CHF ... (3% von CHF ... ergibt eine Handänderungssteuer von CHF ... , abzüglich der bereits bezahlten CHF ...) und den Verspätungszins auf CHF ... fest.

B. Mit Schreiben vom 11. August 2022 erhob die Rekurrentin, vertreten durch lic. iur. B., Advokat, Einsprache gegen die amtliche Veranlagungsverfügung vom 12. Juli 2022. Zur Begründung ihrer Einsprache führte die Rekurrentin aus, vorliegend fehle die für die Anwendung des § 7 Abs. 2 HStG

vorausgesetzte innere Verbindung von Kauf- und Werkvertrag. Somit sei auf die Nachforderung von Steuern und Zinsen zu verzichten.

Mit Entscheid vom 7. Oktober 2022 wies die Steuerverwaltung die Einsprache vollumfänglich ab.

C. Gegen diesen Entscheid erhebt die Rekurrentin, weiterhin vertreten durch lic. iur. B., Advokat, mit Eingabe vom 9. November 2022 Rekurs und beantragt, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und auf die Nachforderung der Handänderungssteuer und der Zinsbetreffnisse sei zu verzichten. Dies unter o/e-Kostenfolge.

In ihrer Vernehmlassung vom 23. November 2022 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 6. Dezember 2022 und mit Duplik vom 21. Dezember 2022 halten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen:

2. a) Die Rekurrentin beantragt, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 7. Oktober 2022 betreffend Nachforderung der Handänderungssteuer sei aufzuheben und auf die Nachforderung der Handänderungssteuer und der Zinsbetreffnisse sei zu verzichten. Unter o/e-Kostenfolge.

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) Vorliegend gilt zunächst zu klären, ob die Steuerverwaltung berechtigt war, nach Massgabe von § 11 Abs. 1 lit. c HStG nach Quittierung der bezahlten Handänderungssteuer eine amtliche Veranlagungsverfügung hinsichtlich nachzuzahlender Handänderungssteuer zu erlassen.

b) Die Rekurrentin ist der Auffassung, dass das Handänderungssteuervisum nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt aus dem Jahr 1997 (Entscheid des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt vom 14. November 1997, i.S. B.; Stadlin/Hochstrasser, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 11 HStG N 18) als Verfügung zu qualifizieren sei. Die Verfügung sei demnach 30 Tage nach Visum vom 26. August 2020 in Rechtskraft erwachsen, weshalb die Steuerverwaltung nicht berechtigt gewesen sei, zwei Jahre nach der Selbstdeklaration der Handänderungssteuer durch den Notar, eine amtliche Veranlagungsverfügung hinsichtlich nachzuzahlender Handänderungssteuer zu erlassen.

c) Bei der Handänderungssteuer handelt es sich um eine Selbstveranlagungssteuer. Gemäss § 10 Abs. 1 HStG zeigt die steuerpflichtige Person innert einem Monat nach Abschluss des steuerbaren Rechtsgeschäfts dieses der zuständigen Behörde an, reicht eine Kopie des Vertrages ein, deklariert die Steuerfaktoren im Sinne einer Selbstveranlagung selbst und bezahlt die Steuer innert gleicher Frist. Nach § 10 Abs. 2 HStG erteilt die steuerpflichtige Person auf Anfrage hin Auskunft und reicht auf Verlangen weitere Belege ein.

d) In einem jüngeren Entscheid vom 16. April 2018 setzte sich das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt mit der Frage auseinander, ob dem Handänderungssteuervisum Verfügungscharakter zukommt oder nicht. Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, dass im Hinblick auf die Qualifikation des Handänderungssteuervisums zwischen dem Visum "handänderungssteuerfrei" und dem Visum für den Empfang der Handänderungssteuer unterschieden werden muss (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 16. April 2018, VD.2017.67, E. 3.4.2).

e) Das Visum "handänderungssteuerfrei" kann nur auf der Grundlage einer amtlichen Feststellung, dass keine Handänderungssteuer geschuldet ist, weil es sich um ein nicht steuerpflichtiges Grundstücksgeschäft handelt, ausgestellt werden. Das Visum "handänderungssteuerfrei" ist demnach als Feststellungsverfügung zu qualifizieren, welche in Rechtskraft erwächst (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 16. April 2018, VD.2017.67, E. 3.4.2.1 f.).

f) Etwas anderes gilt, wenn das Visum den Empfang der selbstveranlagten Handänderungssteuer quittiert. Bezahlt die steuerpflichtige Person den selbstveranlagten Steuerbetrag, bescheinigt die Steuerverwaltung den Eingang dieses Betrages mit einem Visum. Die Bescheinigung hat sofort und ohne Abklärungen zu erfolgen, weil das Grundbuchamt ein steuerpflichtiges Geschäft bis zur Bezahlung der Steuer nicht ins Grundbuch einträgt (§ 13 HStG). Somit quittiert die Steuerverwaltung mit dem Visum für den Empfang der Handänderungssteuer allein die erfolgte Zahlung. Weil die Handänderungssteuer auf einer Selbstveranlagung und nicht auf einem amtlichen Veranlagungsentscheid beruht, liegt darin auch kein hoheitlicher Akt und es kommt ihr somit kein Verfügungscharakter zu. Mit dem Visum für den Empfang der Handänderungssteuer erfolgt keine die Steuerverwaltung bindende Verfügung über die Höhe der geschuldeten Steuer. Demnach ist die Steuerverwaltung berechtigt, nach Massgabe von § 11 Abs. 1 lit. b und c HStG auch nach der Quittierung des bezahlten Steuerbetrages eine amtliche Veranlagungsverfügung zu erlassen (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 16. April 2018, VD.2017.67, E. 3.4.2.1 und E. 3.5).

g) Die Rekurrentin erwarb mit Kaufvertrag vom 24. August 2020 die Liegenschaft Y.-Strasse XX in Basel per TT.MM.JJJJ von der Verkäuferin zu einem Preis von CHF Auf die Selbstdeklaration des Notars stellte die Steuerverwaltung am 26. August 2020 das Handänderungssteuervisum aus. Die Rekurrentin bezahlte die Handänderungssteuer von CHF ... (3% des Kaufpreises von CHF ...) am 27. August 2020. Auf Anfrage der Steuerverwaltung vom 8. Februar 2022 und 11. April 2022, ob im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag noch andere Nebenverträge und/oder Nebenabreden abgeschlossen worden seien, stellte die Rekurrentin ihr das Deckblatt des Bau-Entscheidunges Nr. BBG X'XXX'XXX (1) vom TT.MM.JJJJ und eine Kopie des Totalunternehmervertrages vom TT.MM.JJJJ zu. Daraufhin setzte die Steuerverwaltung die nachzuzahlende Handänderungssteuer in der amtlichen Veranlagungsverfügung vom 12. Juli 2022 auf insgesamt CHF ... zuzüglich Verzugszins von CHF ... fest. Aus dem Dargelegten folgt, dass es sich beim Handänderungssteuervisum vom 26. August 2020 vorliegend nicht um ein Visum "handänderungssteuerfrei", welchem Verfügungscharakter zukommt, sondern um ein Visum für den Empfang der Handänderungssteuer handelt. Dies ist sodann auch aus dem entsprechenden Stempel der Steuerverwaltung "Visum für den Empfang der Handänderungssteuer" auf dem von den Vertragsparteien unterzeichneten Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ ersichtlich. Mit diesem Visum für den Empfang der Handänderungssteuer erfolgte somit nach dem Gesagten keine die Steuerverwaltung bindende rechtskräftige Verfügung über die Höhe der geschuldeten Steuer, weshalb die Steuerverwaltung entgegen der Auffassung der Rekurrentin berechtigt war, gemäss § 11 Abs. 1 lit. c HStG nach der Quittierung des bezahlten Steuerbetrages die amtliche Veranlagungsverfügung über die nachzuzahlende Handänderungssteuer zu erlassen.

4. 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) 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).

5. a) Die Rekurrentin hält einen umfangreichen Immobilienbestand, welchen sie verwaltet und ausmietet. Mit Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ erwarb die Rekurrentin die Liegenschaft Y.-Strasse XX in Basel per TT.MM.JJJJ von der Z.-AG (nachfolgend Verkäuferin) zu einem Preis von CHF Der Kaufvertrag weist in Ziffer xx Absatz xx der besonderen Bestimmungen auf das von der Rekurrentin geplante Vorgehen hin, nämlich den Abriss des bestehenden Gebäudes und einen Neubau, wobei die Baubewilligung bereits vorliegt. Gemäss den Ausführungen im Rekurs gab die Verkäuferin dieses Bauprojekt vorab in Auftrag. In diesem Zusammenhang stellte die P.-Architekturbüro AG der Verkäuferin am TT.MM.JJJJ Leistungen für die Kostenermittlung Vorprojektphase, Planersitzungen und örtliche Besichtigungen während dem Zeitraum vom TT.MM.JJJJ bis TT.MM.JJJJ von insgesamt CHF ... in Rechnung. Die Q.-GmbH (nachfolgend Totalunternehmerin) reichte sodann im Auftrag der Verkäuferin am TT.MM.JJJJ ein entsprechendes Baugesuch ein. Dieses wurde mit Bau-Entscheid Nr. BBG X'XXX'XXX (1) vom TT.MM.JJJJ bewilligt. Überdies vermittelte die Totalunternehmerin den Kaufvertrag mit der Rekurrentin und erhielt dafür von der Verkäuferin eine Provision von CHF Die Rekurrentin bestätigte gegenüber der Steuerverwaltung mit Schreiben vom 7. Mai 2021, dass der Kauf der Liegenschaft durch Vermittlung der Totalunternehmerin zustande kam.

b) Am TT.MM.JJJJ unterzeichneten die Rekurrentin und die Totalunternehmerin den Totalunternehmervertrag über die Erstellung eines Mehrfamilienhauses mit ... Wohneinheiten, einer Einstellhalle mit ... Einstellplätzen, ... Hauswirtschaftsräumen und ... Kellerräumen sowie den notwendigen Nebenräumen zu einem pauschalen Werkpreis (nachfolgend Werklohn) von CHF ... (inkl. MWST). In Ziffer xx Absatz xx des Kaufvertrages wurde vereinbart, dass die Handänderungssteuer von 3% von den Vertragsparteien je zur Hälfte getragen wird. Die Steuerverwaltung stellte auf die Selbstdeklaration des Notars mit Datum vom TT.MM.JJJJ hin das Handänderungssteuervisum aus und erhob eine Handänderungssteuer von CHF ... , entsprechend den 3% des Kaufpreises von CHF ... für die Liegenschaft Y.-Strasse XX in Basel. Dieses Handänderungssteuervisum ist auf dem Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ mit der Stempelschrift "Visum für den Empfang der Handänderungssteuer" ersichtlich. Die Rekurrentin bezahlte die Handänderungssteuer von CHF ... am 27. August 2020.

c) Die Rekurrentin macht geltend, dass der Werklohn bei der Bemessung der Handänderungssteuer nicht zu berücksichtigen sei. Im Entscheid vom 19. Februar 2015 befasste sich die Steuerrekurskommission Basel-Stadt eingehend mit der Frage, ob der Werklohn zu Recht bei der Bemessung der Handänderungssteuer berücksichtigt wurde. Im Entscheid ging es darum, dass die Rekurrentin mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag von der Verkäuferin zwei Stockwerkeinheiten erwarb, wobei der Kaufpreis die schlüsselfertige Erstellung der Wohnung inklusive Innenausbau umfasste. Die Rekurrentin verkaufte daraufhin die eine Stockwerkeinheit weiter an die Käufer. Über die Fertigstellung und den Innenausbau schlossen die Käufer einen separaten Werkvertrag mit der Verkäuferin der Rekurrentin. Die Rekurrentin entrichtete die anfallende Handänderungssteuer. Die Steuerverwaltung erhob mit Verfügung eine Nachforderung der Handänderungssteuer mit der Begründung, nebst dem Kaufpreis unterliege auch der Werklohn der Handänderungssteuer (Entscheid der Steuerrekurskommission 2014-038). Vor dem Hintergrund dieses Sachverhalts erwog die Steuerrekurskommission, für die Hinzurechnung des Werklohns zur Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer sei eine Identität von Verkäufer und Werkleistungserbringer vom baselstädtischen Gesetzgeber nicht vorgesehen und gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bei vergleichbaren Regelungen nicht notwendig. Eine Zusammenwirkung oder eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen Grundstückverkäufer und Werkunternehmer sei also nicht erforderlich. Einzige Voraussetzung für die Hinzurechnung des Werklohns zur Bemessungsgrundlage bilde die innere Verbindung zwischen Werk- und Erwerbsvertrag. Bedingt somit der Kaufvertrag den Werkvertrag, ist auch für den Werklohn die Handänderungssteuer zu leisten. Ein Werkvertrag ist dann mit dem Erwerbsvertrag derart verbunden, dass der eine ohne den anderen nicht geschlossen worden wäre, wenn der Käufer im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs nicht frei entscheiden konnte, von wem die Werkleistung erbracht wird. Das Verwaltungsgericht Basel-Stadt schützte die Argumentation der Steuerrekurskommission (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 15. Februar 2016, BStPra 2017 Nr. 2).

d) Das Bundesgericht hat in BGE 131 II 722 im Zusammenhang mit der Ermittlung der Grundstücksgewinnsteuer auf die Zusammenrechnungspraxis der Handänderungssteuer verwiesen und festgehalten, Kauf- und Werkvertrag müssen so voneinander abhängen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre und das Geschäft als Ganzes dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt. Ist dieser Zusammenhang zwischen den beiden Verträgen gegeben, kommt es nicht darauf an, ob die Parteien des Kauf- und des Werkvertrages identisch sind. Für den Käufer ist allein entscheidend, dass der Werkvertrag in der Grundstückübertragung eingeschlossen ist (oder nicht) und damit der Handänderungssteuer unterliegt. Im Hinblick auf den Zeitpunkt der Unterzeichnung des Kauf- und Werkvertrages hielt das Bundesgericht in einem jüngeren Entscheid sinngemäss fest, dass es für die Hinzurechnung des Werklohns zur Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer nicht darauf ankomme, ob der Kauf- oder der Werkvertrag zuerst unterzeichnet werde (Urteil des Bundesgerichts 2C_879/2017 vom 15. März 2018, E. 2.2).

e) Zusammenfassend wird nach dem Dargelegten der Werklohn dann zur Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer hinzugerechnet, wenn zwischen dem Kaufvertrag und dem Werkvertrag eine innere Verbindung besteht, so dass es ohne den einen Vertrag nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre und das Geschäft als Ganzes dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt. Diese vorausgesetzte innere Verbindung liegt dann vor, wenn der Käufer beim Grundstückserwerb nicht frei entscheiden kann, von wem die Werkleistung erbracht wird. Ein Zusammenwirken oder eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen Grundstückverkäufer und Werkunternehmer ist dabei nicht notwendig. Für die Beurteilung, ob eine innere Verbindung zwischen Kauf- und Werkvertrag vorliegt, sind die gesamten Umstände des Einzelfalles und Indizien zu berücksichtigen.

f) Die wirtschaftliche Verflechtung zwischen der Verkäuferin und der Totalunternehmerin besteht im vorliegenden Fall darin, dass die Totalunternehmerin — gemäss Angaben der Parteien — den Kaufvertrag zwischen der Rekurrentin und der Verkäuferin vermittelte und diese dafür von der Verkäuferin eine Provision von CHF ... erhalten hat. Überdies gab die Verkäuferin das geplante Bauprojekt vor Unterzeichnung des Kaufvertrages in Auftrag und beauftragte die Totalunternehmerin damit, das entsprechende Baugesuch einzureichen.

6. a) Die Rekurrentin ist der Auffassung, neben dem Kauf- und dem Totalunternehmervertrag bestanden keine weiteren Vereinbarungen, so dass sie beim Abschluss des Kaufvertrages vom TT.MM.JJJJ weder das Bauprojekt implementieren noch den Totalunternehmervertrag vom TT.MM.JJJJ eingehen musste. Folglich war sie in ihrer Entscheidung, von wem die Werkleistung erbracht werde frei, weshalb die für die Anwendung von § 7 Abs. 2 HStG vorausgesetzte innere Verbindung zwischen dem Erwerbs- und dem Werkvertrag nicht vorliege. Auch die zeitliche Nähe der Unterzeichnung der beiden Verträge möge daran nichts zu ändern. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages habe kein Kauf eines "schlüsselfertigen Hauses" vorgelegen.

b) Wie zuvor dargelegt, ist es gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung irrelevant, dass — wie vorliegend — der definitive Werkvertrag zeitlich erst nach dem Erwerbsvertrag abgeschlossen wurde, wenn bereits umfangreiche Vorbereitungsarbeiten geleistet wurden und aufgrund der zeitlichen Abläufe davon ausgegangen werden kann, dass sich die Rekurrentin bei Unterzeichnung des Kaufvertrages bereits definitiv dazu entschlossen hatte, das von der Totalunternehmerin geplante Bauprojekt zu realisieren, so dass sie zu diesem Zeitpunkt faktisch nicht mehr frei war, zu entscheiden, wann und wie sie das Grundstück überbaue.

c) Der von den Vertragsparteien unterzeichnete Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ hält in den besonderen Bedingungen explizit fest, dass die Rekurrentin den Abriss des bestehenden Gebäudes und einen Neubau plane, wobei die Bewilligung bereits vorliegt (Ziffer xx Absatz xx). Das entsprechende Baubeglehen reichte die Totalunternehmerin vorab im Auftrag der Verkäuferin am TT.MM.JJJJ ein. In diesem Baubeglehen wurde die Totalunternehmerin als Bauherrin aufgeführt.

Dieses Baubegehren wurde mit Bau-Entscheid Nr. BBG X'XXX'XXX (1) am TT.MM.JJJJ bewilligt. Somit lag auf dem Kaufgrundstück bereits vor der Handänderung eine erteilte Baubewilligung vor.

d) Die Rekurrentin und die Totalunternehmerin unterzeichneten am TT.MM.JJJJ den Totalunternehmervertrag über die Erstellung eines Mehrfamilienhauses. Der Kaufvertrag und der Totalunternehmervertrag wurden somit nur ... Tage nacheinander abgeschlossen. Beim Totalunternehmervertrag als Ganzes handelt es sich gemäss Artikel xx Ziffer xx des Vertrages um einen Werkvertrag. Dabei wurde in Artikel xx Ziffer xx ein pauschaler Werklohn von CHF ... (inkl. Mehrwertsteuer) festgelegt. Der Totalunternehmervertrag hält einleitend fest, dass die Totalunternehmerin ein Mehrfamilienhaus mit ... Wohneinheiten, eine Einstellhalle mit ... Einstellplätzen, ... Hauswirtschaftsräume und ... Kellerräume sowie den notwendigen Nebenräumen erstellt. Dabei vereinbarten die Vertragsparteien in Artikel 1 des Totalunternehmervertrages ausdrücklich, dass die Rekurrentin die Erstellung der Bauten der Totalunternehmerin überträgt und sich diese zur schlüsselfertigen Erstellung dieser Bauten verpflichtet. Sodann deuten die von den Vertragsparteien bereits am TT.MM.JJJJ und TT.MM.JJJJ unterzeichneten Pläne, der von beiden Parteien unterzeichnete Baubeschrieb vom TT.MM.JJJJ sowie der Bau-Entscheid Nr. X'XXX'XXX (1) vom TT.MM.JJJJ — welche alle gemäss Artikel 2 des Totalunternehmervertrages als Grundlagen der Bauausführung gelten und Bestandteile des Totalunternehmervertrages bilden — darauf hin, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages bereits feststand, dass die Rekurrentin mit der Totalunternehmerin das Bauprojekt realisieren werde. Aufgrund dieser Vorbereitungsarbeiten muss davon ausgegangen werden, dass der Wille der Rekurrentin bei Unterzeichnung des Kaufvertrages auf den Erwerb dieses bestimmten Bauprojekts ausgerichtet war. Überdies sollte gemäss Artikel xx Ziffer xx des Totalunternehmervertrages die Totalunternehmerin im [Datum] mit den Bauarbeiten beginnen und die Baute per [Datum] fertigstellen und der Rekurrentin übergeben. Auch aufgrund dieses Zeitplans muss davon ausgegangen werden, dass die Rekurrentin die Realisierung des Projekts mit der Totalunternehmerin bereits vor Abschluss des Kaufvertrages geplant hat — und eben nicht erst in den ... Tagen zwischen den beiden Vertragsabschlüssen. Wirtschaftlich betrachtet hat die Rekurrentin somit ein "schlüsselfertiges Haus" erworben.

e) Des Weiteren hielten die Vertragsparteien in Artikel xx Ziffer xx des Totalunternehmervertrages fest, die Totalunternehmerin schliesse die Verträge mit den Architekten, Ingenieuren, Spezialisten sowie allen an den Bauten beteiligten Unternehmen und Lieferanten auf ihren Namen und ihre Rechnung ab. Die Wahl der Unternehmer und Lieferanten erfolge in Absprache mit der Rekurrentin, wobei die Totalunternehmerin jedoch abschliessend entscheide, falls sich die Vertragsparteien nicht einigen können. Demnach hatte die Rekurrentin zwar ein gewisses Mitspracherecht bei der Wahl, von wem die Werkleistung erbracht wird, allerdings oblag die abschliessende Entscheidung darüber der Totalunternehmerin. Infolgedessen konnte die Rekurrentin auch nicht frei entscheiden, von wem die Werkleistung erbracht wird.

f) [...]

g) Bei dieser Sachlage muss aufgrund der zeitlichen Abläufe davon ausgegangen werden, dass sich die Rekurrentin bei Unterzeichnung des Kaufvertrages bereits definitiv dazu entschlossen hatte, das von der Totalunternehmerin geplante Bauprojekt zu realisieren, weshalb sie zu diesem Zeitpunkt faktisch nicht mehr frei war, zu entscheiden, wann und wie sie das Grundstück überbaue. Der enge, innere Zusammenhang zwischen dem Kauf- und dem Totalunternehmervertrag wird schliesslich auch daraus ersichtlich, dass die Vertragsparteien in Artikel xx Ziffer xx des Totalunternehmervertrages vereinbarten, der Totalunternehmervertrag werde erst bei rechtsgültigem Abschluss des Kaufvertrages gültig. Somit bedingte der eine Vertragsabschluss den anderen, womit die beiden Verträge derart miteinander verbunden waren, so dass der Totalunternehmervertrag ohne den Kaufvertrag nicht abgeschlossen worden wäre. Dass sich umgekehrt aus dem Kaufvertrag keine rechtliche Verpflichtung der Rekurrentin zum Abschluss des Totalunternehmervertrages ergab, ist indes auch nicht notwendig, weil sich aus den vorgenannten gesamten Umständen ergibt, dass die Rekurrentin im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Kaufvertrages in ihrer Entscheidung, von wem die Werkleistung erbracht wird, nicht mehr frei war.

h) Unter Berücksichtigung dieser Umstände kann somit festgehalten werden, dass trotz der formellen und zeitlichen Trennung zwischen dem Kaufvertrag vom TT.MM.JJJJ und dem Totalunternehmervertrag vom TT.MM.JJJJ ein innerer Zusammenhang besteht. Der Werkvertrag ist mit dem Erwerbsvertrag im Sinne § 7 Abs. 2 HStG derart verbunden, dass dieser ohne jenen nicht geschlossen worden wäre, weshalb im Ergebnis auch der Werklohn der Handänderungssteuer unterliegt.

7. Zusammenfassend ist in prozessualer Hinsicht gemäss dem Dargelegten festzuhalten, dass dem durch die Steuerverwaltung erlassenen Visum für den Empfang der Handänderungssteuer von CHF ... kein Verfügungscharakter zukommt und die Steuerverwaltung somit berechtigt war, gemäss § 11 Abs. 1 lit. c HStG die amtliche Veranlagungsverfügung vom 12. Juli 2022 hinsichtlich nachzuzahlender Handänderungssteuer zu erlassen. In materieller Hinsicht ergibt sich aus dem Dargelegten, dass die Handänderungssteuer insgesamt der Summe von Kaufpreis und Werklohn entspricht. Dies führt im Ergebnis dazu, dass die nachzuzahlende Handänderungssteuer auf CHF ... und der Verspätungszins auf CHF ... festzulegen sind.

8. [Kosten]

Beschluss:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[2.-3]