



**Fall-Nr.:** I/2-2010/54  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 06.01.2012  
**Entscheiddatum:** 06.01.2012

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 06.01.2012**

**Art. 243 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Wenn die Voraussetzungen einer Nachsteuer nicht erfüllt sind, ist eine nachträgliche Veranlagung der Handänderungssteuer auf dem Werklohn nicht zulässig. Die vorläufige Steuerrechnung hat dann die Funktion einer anfechtbaren Feststellungsverfügung über das Bestehen einer Handänderungssteuerpflicht. Die Handänderungssteuer ist nur dann auf der Summe von Bodenpreis und Werklohn zu entrichten, wenn der Bauherr mit einem einzelnen Unternehmer eine umfassende Vereinbarung betreffend den geschuldeten Werklohn für die Erstellung der Baute trifft. Dies ist nicht der Fall, wenn der Bauherr mit verschiedenen Handwerkern einzelne - weder untereinander noch mit dem Vertrag über den Kauf des Baulandes verbundene - Werkverträge abschliesst. Auch der Umstand, dass der Veräusserer des Grundstücks oder der mit diesem zusammenwirkende Architekt im Auftrag des Bauherrn Verträge mit einzelnen Unternehmern abschliesst, rechtfertigt noch keine Bemessung der Handänderungssteuer nach dem Werklohn (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/2, 6. Januar 2012, I/2-2010/54).**

Präsident Ralph Steppacher, Mitglieder Rudolf Lippuner und Martin Würmli;  
Gerichtsschreiber Thomas Scherrer

X und Y R, Rekurrenten,

vertreten durch Dr.iur. Werner Ritter, Rechtsanwalt, Bahnhofstrasse 24, Postfach 142,  
9443 Widnau,

gegen

Gemeinderat A, Vorinstanz,



## St.Galler Gerichte

vertreten durch lic.iur. Armin Thaler, Rechtsanwalt, Sonnenstrasse 5, Postfach 38,  
9004 St. Gallen,

betreffend

Handänderungssteuer

### **Sachverhalt:**

A.- Die B AG und die Gebr. D AG erwarben am 3. März 2008 das Grundstück Nr. 001 in A. Am 2. März 2009 bewilligte der Gemeinderat die Überbauung einer Teilfläche von 499 m<sup>2</sup> mit einem Einfamilienhaus mit gedecktem Sitzplatz und Garage entsprechend einem Projekt der C Architektur AG. Im Hinblick auf die Überbauung des Grundstücks mit vier Einfamilienhäusern (Haus A-D) wurde das Grundstück in vier Parzellen, darunter das Grundstück Nr. 002 mit einer Fläche von 499 m<sup>2</sup>, aufgeteilt. Am 17. März 2010 fand auf dem Grundstück Nr. 002 die Schnurgerüstkontrolle statt. Am 21. März 2010 unterzeichneten X und Y R und die C Architektur AG einen Vertrag für Architekturleistungen zur Erstellung eines Einfamilienhauses auf diesem Grundstück.

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 16. April 2010 erwarben X und Y R von der B AG und der Gebr. D AG das Grundstück Nr. 002 zum Preis von Fr. 189'620.-- (499 m<sup>2</sup> à Fr. 380.--) zu je hälftigem Miteigentum. Die Handänderung wurde gleichentags im Grundbuch eingetragen.

B.- Das Grundbuchamt A veranlagte X und Y R am 28. April 2010 mit Handänderungssteuern von Fr. 1'896.20 für den Kaufpreis von Fr. 189'620.-- (Rechnung Nr. xxx/2010) und von Fr. 5'000.-- für einen mutmasslichen Werklohn für die Erstellung des Einfamilienhauses von Fr. 500'000.-- (Rechnung Nr. yyy/2010). Die gegen die Veranlagung der Handänderungssteuer auf dem Werklohn erhobene Einsprache wies der Gemeinderat am 21. Juni 2010 ab.

C.- Gegen den Einsprache-Entscheid vom 21. Juni 2010 (versandt: 28. Juni 2010) erhoben X und Y R durch ihren Rechtsvertreter mit Eingabe vom 12. Juli 2010 und Ergänzung vom 21. September 2010 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Rechtsbegehren, unter Kosten- und Entschädigungsfolge seien der angefochtene



## St.Galler Gerichte

Einsprache-Entscheid und die ihm zugrunde liegende Veranlagung des Grundbuchamts A aufzuheben und die Handänderungssteuer auf der Grundlage des im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 16. April 2010 vereinbarten Kaufpreises von Fr. 189'620.-- zu veranlagern, eventualiter sei die Angelegenheit zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassung ihres Rechtsvertreters vom 23. Dezember 2010 die Abweisung des Rekurses unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Dazu nahmen die Rekurrenten mit Eingabe ihres Vertreters vom 13. Mai 2011 Stellung. Der Vertreter der Vorinstanz verzichtete am 30. Mai 2011 auf eine weitere Stellungnahme.

Am 27. Juni 2011 ersuchte das Gericht die Rekurrenten, die von ihnen und den Unternehmern unterzeichneten Werkverträge einzureichen. Am 5. September 2011 reichten die Rekurrenten weitere Unterlagen ein. Der Vertreter der Vorinstanz nahm am 11. November 2011 Stellung und wies darauf hin, die Offerten und Auftragsbestätigungen seien zu grossen Teilen direkt an die C Architektur AG gegangen. Daraus sei zu schliessen, dass diese mit den Handwerkern verhandelt habe. Zahlreiche Unterlagen wiesen zudem ein Erstellungsdatum vor Abschluss des Kaufvertrages auf. Ganz offensichtlich habe bereits vor Abschluss des Kaufvertrags eine verpflichtende Abmachung mit der C Architektur AG bestanden. Bei geringfügigen Anpassungen im Innenbereich könne nicht davon die Rede sein, die Baute sei nach den Wünschen der Rekurrenten gestaltet worden.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung der Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zur Beurteilung von Streitigkeiten betreffend Handänderungssteuern zuständig. Die Befugnis zur Rekurshebung ist gegeben. Der Rekurs vom 12. Juli 2010 ist rechtzeitig innerhalb der Rekursfrist von 30 Tagen eingereicht worden. Er erfüllt zusammen mit der Ergänzung vom 21. September 2010



in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP).

Dem angefochtenen Einsprache-Entscheid der Vorinstanz vom 21. Juni 2010 liegt die Rechnung des Grundbuchamtes A Nr. yyy/2010 vom 28. April 2010 über eine Handänderungssteuer von Fr. 5'000.-- zugrunde. Die Veranlagung der Handänderungssteuer basiert auf einem mutmasslichen Werklohn von Fr. 500'000.-- und erging zusammen mit der Veranlagung der Handänderungssteuer für den Grundstückskaufpreis von Fr. 189'620.-- (Rechnung Nr. xxx/2010 vom 28. April 2010). Eine vorläufige Steuerrechnung wird dem Steuerpflichtigen bei nicht periodischen Steuern zugestellt, wenn die Höhe des mutmasslich geschuldeten Steuerbetrags eine solche rechtfertigt; Grundlage ist der mutmasslich geschuldete Steuerbetrag (Art. 229 in Verbindung mit Art. 210 Abs. 1 lit. c und Abs. 3 StG). Wird die vorläufige Steuerrechnung bei nicht periodischen Steuern nicht innerhalb von 90 Tagen bezahlt, kann eine Akontozahlung verfügt werden (Art. 229 in Verbindung mit Art. 210 Abs. 4 lit. b StG). Die Betreibung ist lediglich bei Schlussrechnungen und verfügten Akontozahlungen, nicht aber bei vorläufigen Rechnungen vorgesehen (vgl. Art. 229 in Verbindung mit Art. 216 Abs. 1 StG). Ob die vorläufige Steuerrechnung vom 23. September 2010 damit rechtsmittelfähig ist, ist fraglich (zum Bundesrecht vgl. BGE 121 II 116 E. 1b/cc, 120 Ib 97 E. 1b mit weiteren Hinweisen).

Nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung ist eine nachträgliche Veranlagung der Handänderungssteuer auf dem Werklohn bzw. auf dem Gebäude nur zulässig, wenn die Voraussetzungen einer Nachsteuer im Sinn von Art. 199 ff. StG gegeben sind. Die nachträgliche Veranlagung ist deshalb ausgeschlossen, wenn das Grundbuchamt davon ausgehen musste, dass "im Zusammenhang mit der Grundstücksveräusserung die Erstellung einer Baute vorgesehen" war (vgl. GVP 2007 Nr. 42). Diese Rechtsprechung rechtfertigt es, in der vorläufigen Steuerrechnung vom 23. September 2010 eine Verfügung zu erblicken, mit der zumindest das Bestehen einer Handänderungssteuerpflicht des Rekurrenten auf der Grundlage mit dem Kaufvertrag vom 27. August 2010 zusammenhängender weiterer Leistungen zufolge eines Werkvertrags festgestellt wurde. Nach den allgemeinen Regeln des Steuerrechts ist eine Feststellungsverfügung über das Bestehen einer Steuerpflicht selbständig und



nicht bloss im Zusammenhang mit einer konkreten Veranlagung anfechtbar. Deshalb kommt dem Rekurrenten hinsichtlich des Bestehens einer weiteren Handänderungssteuerpflicht jedenfalls ein Feststellungsinteresse zu (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 390 mit Hinweis auf GVP 1982 Nr. 35). Auf den Rekurs ist dementsprechend einzutreten.

2.- Die Rekurrenten haben am 16. April 2010 das Grundstück Nr. 002, Schachenstrasse 31, in A mit einer Fläche von 499 m<sup>2</sup> zum Preis von Fr. 189'620.-- (Fr. 380.--/m<sup>2</sup>) von der B AG und der Gebr. D AG erworben. Für diese Handänderung wurden sie mit Rechnung Nr. xxx/2010 vom 28. April 2010 rechtskräftig mit einer Handänderungssteuer von Fr. 1'896.20 (1% des Kaufpreises) veranlagt, wovon bei den Rekurrenten entsprechend Ziff. 2 der weiteren Vertragsbestimmungen im Kaufvertrag vom 16. April 2010 50%, d.h. Fr. 948.10 in Rechnung gestellt wurden. Ebenfalls am 28. April 2010 wurden die Rekurrenten vom Grundbuchamt A mit Rechnung Nr. yyy/2010 mit einer weiteren Handänderungssteuer über Fr. 5'000.-- veranlagt. Die Veranlagungsbehörde ging davon aus, mit dem Kaufvertrag vom 16. April 2010 sei ein Generalunternehmer- bzw. Werkvertrag für die Errichtung eines Einfamilienhauses auf dem Grundstück Nr. 002 verbunden, so dass auch auf dem Werklohn – mutmasslich Fr. 500'000.-- – eine Handänderungssteuer geschuldet sei. Zwischen den Verfahrensbeteiligten ist das Bestehen eines solchen Generalunternehmer- oder Werkvertrags umstritten.

a) Im Rekurs wird im Wesentlichen geltend gemacht, liege ein bereits bewilligtes Bauprojekt vor, heisse dies nicht, dass der Architekt auch als Generalunternehmer tätig sei. Die C Architektur AG sei zwar als Generalunternehmerin tätig, betätige sich aber genauso in den Bereichen Architektur, Bauleitung und Bauberatung. Die Rekurrenten hätten einen Generalunternehmervertrag abschliessen können, sich aber für einen Vertrag über Architekturleistungen entschieden und Planer und Bauhandwerker frei bestimmen können. Zusammen mit dem Kaufvertrag sei weder ein Generalunternehmer- oder Werkvertrag abgeschlossen noch die Verpflichtung zum Abschluss eines solchen Vertrags eingegangen worden. Der Architekturvertrag habe jederzeit gekündigt werden können.



b) Gemäss Art. 241 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer bei Handänderungen in der Gemeinde gelegener Grundstücke oder Grundstückanteile erhoben. Als Handänderung gelten jeder Eigentumswechsel und jede Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück (Art. 241 Abs. 2 StG). Der Steueranspruch entsteht mit der Handänderung und wird mit der Rechnungstellung fällig (Art. 241 Abs. 3 StG). Steuerpflichtig ist der Erwerber des Grundstücks (Art. 242 Abs. 1 StG). Gemäss Art. 243 Abs. 1 StG wird die Steuer nach dem Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen des Erwerbers bemessen.

Wird ein Kaufvertrag über ein Grundstück derart mit einem Werkvertrag für die Erstellung oder Fertigstellung einer Baute verbunden, dass Boden und Werk faktisch eine Einheit bilden, so ist die Handänderungssteuer auf der Summe von Bodenpreis und Werklohn zu entrichten. Kauf- und Werkvertrag hängen so voneinander ab (sogenannte Baubindung), dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des andern gekommen wäre und das Geschäft als Ganzes im Ergebnis dem Verkauf eines fertigen Hauses gleichkommt. Massgebend ist, 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 Gebäude zum Gegenstand haben. Für die Beurteilung sind die gesamten Umstände des Einzelfalles heranzuziehen, wobei der Wille der Parteien massgebend ist, der darauf gerichtet sein muss, dem Erwerber ein schlüsselfertiges Haus zu verkaufen. Die Praxis hat zu diesem Zweck zahlreiche Indizien entwickelt, die den Steuerbehörden als Entscheidungshilfen dienen. Massgebend sind die Verhältnisse bei Vertragsabschluss (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 444/445 mit Hinweisen auf Praxis und Rechtsprechung). Ausschlaggebend ist, ob der Käufer im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs noch frei entscheiden kann, (wann und) wie er sein Land überbauen will (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2P.114/2006 vom 3. Mai 2006 E. 2.3).

Die st. gallische Veranlagungspraxis erblickt Indizien für eine Baubindung darin, dass der Werkvertrag in den Kaufvertragsbestimmungen integriert ist, der Kauf- oder Besitzeserwerb auf den Zeitpunkt der Bauvollendung hinausgeschoben wird, der Abschluss eines Werkvertrages ausbedungen wird, ein Pauschalpreis für Boden und



Bau vereinbart ist oder der Verkäufer Baugarantien trägt (vgl. StB 243 Nr. 1). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung können verschiedene Tatsachen auf eine Baubindung hinweisen. Massgebend kann namentlich die Tatsache sein, dass für ein Grundstück auch ein Werkvertrag abgeschlossen wird und in jeweils beiden Verträgen auf den andern Vertrag Bezug genommen wird (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2P. 205/2002 vom 8. November 2002 E. 3.2). Eine solche Tatsache kann auch darin erblickt werden, dass im Zeitpunkt des Grundstückkaufs bereits ein fertiges Bauprojekt vorlag, weil die Werkverträge sehr kurze Zeit nach dem Grundstückskauf (zwanzig Tage) abgeschlossen wurden und zudem auf einem Angebot basierten, welches bereits vor dem Grundstückskauf unterbreitet worden war. Auf eine Baubindung deuten auch eine wenige Tage nach dem Landerwerb erteilte Baubewilligung, die auf vor dem Kauf erstellten Plänen beruht, und die im Grundstückskauf bei einer Konventionalstrafe von Fr. 50'000.-- vereinbarte Verpflichtung, die Bauarbeiten einer bestimmten Unternehmung zu übertragen, hin. Ohne weiteres kann von einer Baubindung ausgegangen werden, wenn den Käufern im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs bereits ein fertiges Bauprojekt vorlag und diese sich im Kaufvertrag zur Übertragung der Bauarbeiten an eine bestimmte Firma verpflichteten (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2P. 302/2005 vom 4. November 2005 E. 4.2).

Nach der st. gallischen Rechtsprechung setzt die Veranlagung der Handänderungssteuer auf dem Werklohn zusammen mit dem Preis für das nicht überbaute Land einen einheitlichen Werkvertrag über die Errichtung eines Gebäudes voraus (vgl. GVP 1966 Nr. 3, 1976 Nr. 21, 1992 Nr. 18). Demgegenüber erfolgt keine Zurechnung des Werklohnes zum Erwerbspreis eines Grundstückes, wenn sich der Verkäufer lediglich gewisse Arbeiten an einem zu erstellenden Gebäude versprechen lässt, der Käufer aber im Übrigen frei ist, wann und wie er sein Grundstück überbauen will (GVP 1987 Nr. 24). Auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung schliesst nicht aus, dass bei entsprechendem Nachweis der weiteren Gestaltungsfreiheit der Käuferschaft nach dem Erwerb eines bereits erstellten Rohbaus, der Werklohn nicht hinzuzurechnen ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2P.229/2001 vom 7. Januar 2002 E. 2b/bb).

Die Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn erfordert weder eine wirtschaftliche Identität zwischen Grundeigentümer und Werkersteller noch deren



Zusammenwirken (vgl. StB 243 Nr. 1; GVP 1992 Nr. 18). Eine solche Auslegung und Anwendung von Art. 243 Abs. 1 StG ist zulässig, da sich der Bestimmung nicht entnehmen lässt, dass die Handänderungssteuer nur dann auf dem Gesamtpreis für Land und Werk geschuldet ist, wenn der Grundstücksverkäufer und der Bauunternehmer zusammenwirken (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2P.114/2006 vom 3. Mai 2006, E. 2.3). Das Verwaltungsgericht hat an der Auslegung von Art. 243 Abs. 1 StG festgehalten, nach der auch Leistungen an einen Dritten in die Berechnungsgrundlage für die Handänderungssteuer eingeschlossen werden können. Erforderlich ist jedoch, dass ein innerer Zusammenhang zwischen Kauf- und Werkvertrag in dem Sinne bejaht werden kann, dass der eine Teil des Vertrags ohne den anderen nicht abschlossen worden wäre bzw. der Werkvertrag in der Grundstückübertragung eingeschlossen ist. Bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise muss das Geschäft als Ganzes dem Verkauf eines fertigen Hauses gleichkommen. Diese Auffassung entspricht auch dem Zweck der Rechtsverkehrssteuer, die den gesamten Vermögensübergang als solchen erfassen will (vgl. SGE 2009 Nr. 12; GVP 1987 Nr. 24).

Bei belastenden Verfügungen ist es grundsätzlich die die Belastung verfügende Behörde, welche die Folgen der Beweislosigkeit trägt. Im Steuerrecht gilt deshalb der Grundsatz, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen trägt, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für jene Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld aufheben oder vermindern (vgl. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003, Rz. 628/629; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 379 f.).

c) aa) Die Rekurrenten haben das Grundstück Nr. 002 am 16. April 2010 von der B AG und der Gebr. D AG erworben. Während zwischen den Rekurrenten oder der C Architektur AG einerseits und der B AG andererseits keine weiteren vertraglichen Verbindungen im Zusammenhang mit der Überbauung ersichtlich sind, wurden in der Zeit vom 16. März bis 19. Mai 2010 die Baumeisterarbeiten von der Gebr. D AG erbracht und den Rekurrenten in Rechnung gestellt (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 7.01 vom 25. Mai 2010, 1. A-Konto-Zahlungsgesuch vom 20. Mai 2010 über Fr. 130'000.--). Die Übertragung der Baumeisterarbeiten war mit dem Kaufvertrag insofern verbunden, als im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags mit dem



Verkäufer und Baumeister bereits ein Werkvertrag bestand. Indessen beinhaltete dieser Werkvertrag lediglich einen Teil der im Zusammenhang mit der Erstellung des Einfamilienhauses erforderlichen Arbeiten, so dass allein daraus nicht geschlossen werden kann, wirtschaftlich betrachtet sei ein fertiges Haus verkauft worden (vgl. GVP 2009 Nr. 50).

Unbestritten ist, dass die Rekurrenten und die C Architektur AG am 21. März 2010 einen Vertrag über Architekturleistungen unterzeichneten und dass zwischen dem Architekturbüro und der B AG, die als Miteigentümerin am Verkauf des Grundstücks beteiligt war, wirtschaftliche Identität besteht. Zwar bestehen aufgrund des zeitlichen Ablaufs der Verhandlungen, der Einreichung des Baugesuches und des Abschlusses des Kaufvertrags Anhaltspunkte dafür, dass der Abschluss des Kaufvertrags am 16. April 2010 und der am 21. März 2010 unterzeichnete Architekturvertrag sich gegenseitig insofern bedingten, als der Verkauf des Baulandes durch die B AG und die Gebr. D AG von der Übernahme des von der C Architektur AG ausgearbeiteten Projektes abhing. Zudem bestanden mit einzelnen Unternehmern bereits vor dem Abschluss des Kaufvertrags und teilweise vor der Unterzeichnung des Architekturvertrags Werkverträge, die von der C Architektur AG bzw. von der Baugesellschaft U abgeschlossen worden waren. Darunter fällt beispielsweise die Vereinbarung mit dem Gerüstbauer (Auftragsbestätigung vom 22. März 2010; vgl. act. 38; Vorbereitungsarbeiten).

Insoweit kann durchaus von einer zumindest teilweisen Baubindung ausgegangen werden. Dies allein genügt allerdings nach der dargestellten st. gallischen Rechtsprechung nicht für die Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn. Vielmehr ist ein einheitlicher Werkvertrag über die Errichtung eines Gebäudes vorausgesetzt.

bb) Aus den Akten ergeben sich weder ein Hinweis auf einen einheitlichen, mit dem Architekturunternehmen abgeschlossenen Werkvertrag über die Errichtung des Einfamilienhauses auf dem Grundstück Nr. 002 noch Anhaltspunkte dafür, dass die Rekurrenten bei der Arbeitsvergabe in der Wahl der ausführenden Unternehmer und der Gestaltung des Innenausbaus völlig gebunden waren.



## St.Galler Gerichte

Für einzelne Arbeitsgattungen lagen bei Abschluss des Kaufvertrags am 16. April 2010 Angebote vor, die schliesslich aber nicht angenommen wurden. Beispielsweise offerierte die K AG am 26. Januar 2010 eine Erdsondenheizung mit Wärmepumpe (vgl. act. 38; Heizungs-/Lüftungs-/Klima-Anlagen). Rechnung stellte am 22. November 2010 jedoch die F AG, Haustechnik, für die Anlage (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 28.01). Ebenso lag bereits am 31. Juli 2009 – nach einem Besuch des Rekurrenten in der Ausstellung am 27. Juli 2009 – eine detaillierte Offerte der S AG für Sanitäreinrichtungen vor (vgl. act. 38; Sanitäranlagen/Kücheneinrichtungen). Allerdings wurden diese Einrichtungen gemäss Rechnung der F AG, Haustechnik, vom 22. November 2010 schliesslich durch die I AG geliefert (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 28.01).

Für weitere Arbeitsgattungen lagen bei Abschluss des Kaufvertrags am 16. April 2010 an die C Architektur AG oder die Baugesellschaft U gerichtete Offerten vor, die dann aber von den Rekurrenten – teilweise in veränderter Form – angenommen wurden. Beispielsweise bestand für die Fenster eine an die Baugesellschaft U gerichtete Offerte der W AG vom 13. Februar 2010. Die Auftragsbestätigung durch die Unternehmerin erfolgte jedoch am 15. Mai 2010 gegenüber den Rekurrenten (vgl. act. 38; Fenster/Aussentüren/Tore). Ebenso lagen an die C Architektur AG gerichtete Offerten der G AG, Storen und Rollläden, vom 9. Februar 2010 vor (vgl. act. 38; Äuss. Oberflächenbehandl./Äussere Abschlüsse/Sonnenschutz). Die Rechnung vom 26. November 2010 und vom 28. April 2011 bezogen sich schliesslich nicht auf diese Offerte, sondern nannten die Rekurrenten als Rechnungsadressaten (vgl. act. 39; Vergütungsaufträge Nrn. 28.01 und 39.01). Für die Bodenbeläge reichte die S AG der C Architektur AG am 28. Juli 2009 und am 15. Juli 2010 Offerten ein. In sämtlichen Offerten wird auf die Rekurrenten Bezug genommen. Die Rechnung vom 29. September 2010 war zwar ebenfalls an die C Architektur AG gerichtet, nannte jedoch zumindest im Zusammenhang mit dem Bauobjekt die Rekurrenten (vgl. act. 38; Vergütungsauftrag Nr. 24.01).

Für andere Arbeitsgattungen lagen bei Abschluss des Kaufvertrags am 16. April 2010 an die Rekurrenten gerichtete Offerten und mit ihnen getroffene Vereinbarungen vor. Dies gilt beispielsweise für die Offerte für elektrische Anlagen der Elektor O AG am 25. März 2010 (vgl. act. 38; Elektroanlagen). Die Rechnung vom 11. Juni 2010 sowie



## St.Galler Gerichte

die Schlussrechnung, die sich zudem auf eine revidierte Offerte vom 14. April 2010 bezieht, und eine zusätzliche Rechnung vom 1. Dezember 2010 wurden an die Rekurrenten gestellt (vgl. act. 39; Vergütungsaufträge Nrn. 10.01 und 33.01). Ebenso reichte die L Keramik AG am 25. Juli 2009 dem Rekurrenten eine Offerte für Plattenarbeiten ein (vgl. act. 38; Bodenbeläge). Die Rechnung vom 8. Oktober 2010 war ebenfalls an den Rekurrenten gerichtet (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 26.01). Der Vertrag über die Ingenieurarbeiten wurde von der D GmbH, dem Architekten und dem Rekurrenten als Bauherr am 23. September 2009 unterzeichnet (vgl. act. 38; Honorare). Auch auf der dazugehörigen Rechnung vom 27. April 2010 wurden die Rekurrenten als Bauherren aufgeführt (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 5.01).

Sodann wurden für einzelne Arbeitsgattungen Offerten vor und nach Abschluss des Kaufvertrags am 16. April 2010 an die Rekurrenten gerichtet und Aufträge ihnen gegenüber nach Abschluss des Kaufvertrags bestätigt. Beispielsweise offerierte die I AG, Schreinerei und Innenausbau, den Rekurrenten am 9. September 2009 Türen und Einbauschränke und am 24. Juni 2010 Badmöbel in verschiedenen Varianten und erneut Türen und Einbauschränke. Die Aufträge wurden von der Unternehmerin gegenüber den Rekurrenten am 13. August 2010 bestätigt (vgl. act. 38; Schreinerarbeiten/Spezialverglasungen/Schliessanlagen). Die Rechnungen für Türen, Einbauschränke und Badmöbel vom 22. Oktober 2010 wurden an die Rekurrenten gestellt (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 27.01).

cc) Die Rekurrenten waren zumindest teilweise frei, mit welchen Unternehmern und in welchen Details sie das Einfamilienhaus auf dem Grundstück Nr. 002 realisieren wollten. Wenn bereits vor dem Kauf des Grundstückes am 16. April 2010 – und bereits vor der schriftlichen Niederlegung des Vertrags über Architekturleistungen am 21. März 2010 – einzelne Offerten vorlagen und Werkverträge abgeschlossen waren, lässt sich daraus nicht schliessen, die C Architektur AG habe sich verpflichtet, den Rekurrenten ein schlüsselfertiges Haus zu liefern. Der Kauf eines Baugrundstückes und der Abschluss von Werkverträgen, insbesondere auch von Architekturverträgen, zu dessen Überbauung – vorab mit selbstgenutztem Wohneigentum – hängen regelmässig derart miteinander zusammen, dass der eine ohne die anderen nicht abgeschlossen worden wären. Entscheidend für eine Berücksichtigung des Werklohnes bei der Veranlagung der Handänderungssteuer muss aber sein, dass das Geschäft als Ganzes dem Verkauf



eines fertigen Hauses gleichkommt. Die Übernahme eines Projektes entspricht im Ergebnis auch dem Vorgehen eines Bauherrn, der einen Architekten im Rahmen eines Architektenvertrags mit der Ausarbeitung eines Projektes beauftragt und anschliessend selbständig einzelne Werkverträge mit den Handwerkern der verschiedenen Branchen abschliesst. Ein schlüsselfertiges Gebäude ist auch dann nicht geschuldet, wenn der Architekt nicht nur mit dem Verfassen des Projektes, sondern auch mit der Bauleitung betraut wird. Die C Architektur AG ist im Rahmen des mit den Rekurrenten bestehenden Vertrags über Architekturleistungen tätig geworden. Die Vertragsverhältnisse zu den einzelnen Arbeitsgattungen bestanden zwischen den Rekurrenten und den entsprechenden Bauhandwerkern. Soweit die C Architektur AG oder die Baugesellschaft U an den Werkverträgen beteiligt waren, ist in Betracht zu ziehen, dass sie als Vertreter der Rekurrenten gehandelt haben oder die Verträge später auf die Rekurrenten übergegangen sind.

Dass die Rekurrenten als Bauherren mit den einzelnen Handwerkern Werkverträge über einzelne Arbeiten abschlossen, wird durch die an sie gerichteten Rechnungen verschiedener Unternehmer nahegelegt. Auch jene Rechnungen, welche die Handwerker direkt an die C Architektur AG richteten, wurden über das Baukreditkonto, welches die N Bank für die Rekurrenten führte, bezahlt (vgl. act. 39; beispielsweise Vergütungsauftrag Nr. 7.01 vom 25. Mai 2010, Zahlungsanweisung Nr. 7; Vergütungsauftrag Nr. 9.01 vom 4. Juni 2010, Zahlungsanweisung Nr. 10). Die C Architektur AG war von den Rekurrenten am 30. März 2010 einzig damit beauftragt worden, die bestimmungsgemässe Verwendung des für das Bauobjekt gewährten Baukredites zu überwachen (vgl. act. 39; Register "Baueingabe"). Die Rekurrenten – und nicht die C Architektur AG – waren gegenüber den Unternehmern zahlungspflichtig. Dementsprechend waren die Unternehmer auch gegenüber den Rekurrenten – nicht gegenüber der C Architektur AG als General- oder Totalunternehmerin – leistungspflichtig. Beim Erwerb eines fertigen Hauses wären die Zahlungen als Teilzahlungen an den General- oder Totalunternehmer und nicht an die einzelnen Handwerker gegangen.

Diese einzelnen Vertragsverhältnisse schliessen einen gleichzeitig bestehenden einheitlichen Werkvertrag des Rekurrenten mit einem einzigen Anbieter über die schlüsselfertige Erstellung eines Einfamilienhauses aus. Umgekehrt bestehen auch



keine Anhaltspunkte dafür, dass das Architekturbüro die gesamte Ausführung eines Bauwerkes übernommen (Generalunternehmer) und auch noch die Planungs-, namentlich die Projektierungsarbeiten für das vom Bauherrn bestellte Bauwerk geleistet (Totalunternehmer; vgl. Urteil des Bundesgerichts 4C.396/2001 vom 24. April 2002 E. 1; A. Koller, in: Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band VI/2/3/1, Bern 1998, N 201 ff. zu Art. 363 des Schweizerischen Obligationenrechts, SR 220, abgekürzt: OR) und Verträge mit den einzelnen (Sub-)Unternehmern abgeschlossen hat. Die einzelnen ausführenden Unternehmer sind damit nicht gegenüber einem General- oder Totalunternehmer, sondern unmittelbar gegenüber dem Bauherrn für die Erstellung der einzelnen Gebäudeteile rechtlich verantwortlich. Beispielsweise wird in der Baugarantie-Solidarbürgschaft des Verbandes Schweizerischer Schreinermeister und Möbelfabrikanten, Zürich, vom 7. Dezember 2010 für die Erfüllung der Verbindlichkeiten gemäss Werkvertrag mit der W AG vom 15. Mai 2010 der Rekurrent als Garantieempfänger genannt (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 3101).

dd) Es liegt dementsprechend auch keine Vereinbarung über einen einheitlichen, einem einzelnen Unternehmer geschuldeten Werklohn für die Erstellung des Einfamilienhauses vor. Vielmehr wurde zwischen den Handwerkern und dem Rekurrenten für die einzelnen Arbeiten jeweils das dafür geschuldete Entgelt vereinbart. Weder die B AG noch die C Architektur AG schuldeten den Rekurrenten im Gegenzug ein schlüsselfertiges Einfamilienhaus. Daran ändert nichts, wenn die C Architektur AG die im Rahmen des Architekturvertrags vereinbarten üblichen Aufgaben erfüllte. Entscheidend ist, dass der Rekurrent mit verschiedenen Handwerkern einzelne, weder unter einander noch insbesondere mit dem Vertrag über den Kauf des Baulandes verbundene Werkverträge abschloss. Die Rekurrenten waren damit zumindest teilweise frei, wie und mit wem sie das erworbene Land überbauen wollten. Insbesondere stand im Zeitpunkt des Kaufs des Bodens noch nicht für alle Arbeitsgattungen fest, mit welchen Handwerkern die Rekurrenten Werkverträge abschliessen würden. Zumindest diese Werkverträge konnten deshalb mit dem Grundstückkaufvertrag keine wirtschaftliche Einheit bilden.

d) Die von der Vorinstanz gegen diese Beurteilung vorgebrachten Argumente sind nicht geeignet, das Bestehen eines Werkvertrags über die Erstellung eines schlüsselfertigen Einfamilienhauses zwischen dem Rekurrenten und der C Architektur AG zu belegen.



## St.Galler Gerichte

aa) Die wirtschaftliche und personelle Verflechtung der B AG und der C Architektur AG, der Umstand, dass die C Architektur AG auch als Generalunternehmerin tätig ist, und die Ausschreibung überbauter Grundstücke zum Verkauf sind zwar Indizien für eine Baubindung. Sie können allerdings einen tatsächlich fehlenden Werkvertrag, dessen Gegenstand die Erstellung eines schlüsselfertigen Gebäudes ist, nicht ersetzen.

bb) Die Vorinstanz verweist auf die zu grossen Teilen an die C Architektur AG gehenden Offerten und Auftragsbestätigungen. Es mache deshalb keinen Sinn, wenn die Rekurrenten erklärten, sie hätten die Bauarbeiten normal ausgeschrieben und seien mit den Bauhandwerkern, welche sie bestimmten, die Werkverträge eingegangen. Vielmehr habe mehrheitlich die C Architektur AG mit den Handwerkern verhandelt.

Aus den eingereichten Unterlagen kann auf eine weitgehende Unterstützung der Rekurrenten durch die C Architektur AG bei der Planung und der Realisierung ihres Einfamilienhauses geschlossen werden. Diese Unterstützung kann ein Architekt einem Bauherrn im Rahmen eines Vertrags über Architekturleistungen und Bauberatung bieten, ohne dass er sich rechtlich verpflichtet, dem Vertragspartner ein schlüsselfertiges Haus zu liefern. Die Erfüllung dieser Aufgaben führt nicht dazu, dass Gegenstand des Vertrags zwischen dem Architekten und dem Bauherrn das schlüsselfertige Gebäude wird. Vielmehr leistet der Architekt Unterstützung bei der Einholung von Offerten, bei der Vergabe der Arbeiten an die einzelnen Unternehmer und bei der Bau- und Zahlungskontrolle.

cc) Die Vorinstanz weist darauf hin, eine bemerkenswerte Anzahl der eingereichten Unterlagen weise ein Erstellungsdatum vor Abschluss des Kaufvertrages auf und sei an die C Architektur AG adressiert. Ebenso datiere der Architekturvertrag vor dem Abschluss des Kaufvertrags. Deshalb seien die Rekurrenten in ihrer Entscheidung, wie sie das Grundstück überbauen werden, nicht frei gewesen. Es trifft zu, dass mit einzelnen Unternehmern bereits vor Abschluss des Kaufvertrags über das Grundstück am 16. April 2010 Werkverträge abgeschlossen wurden. Insoweit besteht aufgrund des zeitlichen Ablaufs ein Zusammenhang zwischen dem Kaufvertrag und den vorher abgeschlossenen Werkverträgen in dem Sinn, dass der erstere eine zwingende Folge der Letzteren war. Dieser Umstand führt indessen nicht dazu, dass die Rekurrenten von der C Architektur AG und den Veräusserern des Grundstückes ein schlüsselfertiges



## St.Galler Gerichte

Haus erwerben. Die Leistungen des Architekten bei der Einholung von Offerten, bei der Vergabe der Arbeiten und bei der Bau- und Zahlungskontrolle können – wie bei den Rekurrenten – durchaus auch vor dem Kauf des Grundstückes erbracht werden.

dd) Die Vorinstanz bringt vor, das Baugesuch sei für das Projekt der Baugesellschaft U c/o C Architektur AG lange vor dem Abschluss des Kaufvertrags eingereicht und am 2. März 2009 bewilligt worden. Die nachträglichen Änderungen hätten dann lediglich noch geringfügige Anpassungen im Innenbereich betroffen, denn eine nachträgliche Baueingabe beziehungsweise eine Projektänderung sei – abgesehen von der Wärmepumpe – nicht durchgeführt worden. Auch diesbezüglich könne nicht die Rede davon sein, die Rekurrenten hätten eine Baute erstellt, die gänzlich nach ihren Wünschen gestaltet worden sei.

Aus der Übernahme eines Projektes kann noch nicht geschlossen werden, der Käufer eines nicht überbauten Grundstückes erwerbe ein schlüsselfertiges Haus. Für die Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn bei der Veranlagung der Handänderungssteuer genügt es nicht, dass die Erwerber des Bodens in der Überbauung nicht mehr in allen Belangen völlig frei sind.

ee) Die Vorinstanz weist schliesslich auf die persönlichen Verflechtungen zwischen der B AG und der C Architektur AG hin. Die aufgrund dieser Verflechtungen gleichgerichteten Interessen sind unbestritten. Sie müssen sich allerdings nicht in einem Generalunternehmervertrag äussern, sondern können sich allein im Umstand niederschlagen, dass die C Architektur AG – wie bei den Rekurrenten – insoweit profitiert, als ein von ihr ausgearbeitetes Projekt übernommen wird und sie Dienstleistungen im Architekturbereich, in der Bauleitung und in der Unterstützung der Bauherren erbringen kann.

ff) Auch der von der Vorinstanz erwähnte Baubeginn am 17. März 2010 (Schnurgerüstkontrolle) vor dem Abschluss des Kaufvertrags über das Grundstück spricht nicht für den Kauf eines schlüsselfertigen Hauses, zumal die Baubewilligung aufgrund des von den Rekurrenten übernommenen Projektes in diesem Zeitpunkt bereits vorlag.



e) Zusammenfassend ergibt sich damit, dass der Kaufvertrag zwischen den Rekurrenten einerseits und der B AG und der Gebr. D AG andererseits vom 16. April 2010 über das Grundstück Nr. 002 an der Schachenstrasse 31 in A mit gleichzeitigem Besitzesantritt nicht mit einem Werkvertrag verbunden war, in welchem ein General- oder Totalunternehmer sich zur Erstellung und Übergabe eines schlüsselfertigen Einfamilienhauses verpflichtete. Daher bestand kein Anlass, auf dem – mutmasslichen – Werklohn von Fr. 500'000.-- eine Handänderungssteuer zu erheben.

Dementsprechend ist der Rekurs gutzuheissen und der angefochtene Einsprache-Entscheid der Vorinstanz vom 21. Juni 2010 und die ihm zugrunde liegende Rechnung Nr. yyy/2010 vom 28. April 2010 sind aufzuheben. Es ist festzustellen, dass es mit der rechtskräftigen Veranlagung einer Handänderungssteuer von Fr. 1'896.20 für den Kauf des Grundstückes Nr. 002, A, gemäss Rechnung Nr. xxx/2010 des Grundbuchamtes A vom 28. April 2010 sein Bewenden hat.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten von der politischen Gemeinde A zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 1'200.-- ist angesichts des Umstandes, dass von der Verwaltungsrekurskommission gleichzeitig über zwei weitere ähnlich gelagerte Angelegenheiten mit denselben Parteivertretern zu befinden ist, angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die Finanzverwaltung ist anzuweisen, den Rekurrenten den Kostenvorschuss von Fr. 900.-- zurückzuerstatten.

Gemäss Art. 98 Abs. 2 VRP werden im Rekursverfahren ausseramtliche Kosten entschädigt, soweit sie aufgrund der Rechts- und Sachlage als notwendig und angemessen erscheinen. Umstritten war die Auslegung des Begriffs der wirtschaftlichen Einheit von Kauf- und Werkvertrag im Sinn des Handänderungssteuerrechts, so dass der Verzicht auf den Beizug eines Rechtsvertreters im Rekursverfahren nicht zumutbar war. Der Vertreter des Rekurrenten hat keine Kostennote eingereicht. Vor der Verwaltungsrekurskommission gilt der Pauschaltarif (Art. 22 Abs. 1 lit. b der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten; sGS 963.75, abgekürzt: HonO). Angesichts des Aktenumfangs und des Aufwands für die Rekurseingabe und die Einreichung der weiteren Akten einerseits und des Umstandes, dass der Rechtsvertreter zwei weitere Verfahren mit vergleichbarer Ausgangslage vor der Verwaltungsrekurskommission führt andererseits, erscheint ein



Honorar von Fr. 1'800.-- als angemessen (Barauslagen und Mehrwertsteuer inbegriffen; Art. 28<sup>bis</sup> und Art. 29 HonO). Die ausseramtliche Entschädigung wird den am Verfahren Beteiligten nach Obsiegen und Unterliegen auferlegt (Art. 98<sup>bis</sup> VRP). Da der Rekurs gutzuheissen ist, sind den Rekurrenten die ausseramtlichen Kosten vollständig zu entschädigen (Art. 98<sup>ter</sup> VRP; Leuenberger/Uffer-Tobler, Schweizerisches Zivilprozessrecht, Bern 2010, Rz. 10.38). Kostenpflichtig ist die politische Gemeinde A.

### Entscheid:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und der angefochtene Einsprache-Entscheid der Vorinstanz vom 21. Juni 2010 und die ihm zugrunde liegende Veranlagung des Grundbuchamtes A vom 28. April 2010 (Rechnung Nr. yyy/2010) werden aufgehoben.
2. Es wird festgestellt, dass es mit der rechtskräftigen Veranlagung einer Handänderungssteuer von Fr. 1'896.20 für den Kauf des Grundstückes Nr. 002, A, gemäss Rechnung Nr. xxx/2010 des Grundbuchamtes A vom 28. April 2010 sein Bewenden hat.
3. Die politische Gemeinde A bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 1'200.--.
4. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, den Rekurrenten den Kostenvorschuss von Fr. 900.-- zurückzuerstatten.
5. Die politische Gemeinde A hat die Rekurrenten mit Fr. 1'800.-- (Mehrwertsteuer inbegriffen) zu entschädigen.