



Fall-Nr.: I/2-2014/28
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 08.01.2015
Entscheiddatum: 08.01.2015

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 08.01.2015

Handänderungssteuer, Art. 241 Abs. 3 StG (sGS 811.1). Der Abschluss eines Personaldienstbarkeitsvertrags zwischen Grundeigentümer und Tankstellenbetreiber über ein Tankstellengrundstück für die Dauer von 15 Jahren mit drei Optionen für eine Verlängerung bis auf maximal 29 Jahre stellt keine wirtschaftliche Handänderung und auch keine Steuerumgehung dar, weshalb die Erhebung einer Handänderungssteuer nicht gerechtfertigt ist (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/2, 8. Januar 2015, I/2-2014/28).

Präsident Thomas Vögeli, Richter Rudolf Lippuner und Richterin Eliane Kaiser,
Gerichtsschreiber Philipp Lenz

X AG, Rekurrentin,

vertreten durch lic.iur. Michael Sigerist, Rechtsanwalt, Pilatusstrasse 35, Postfach
3868, 6002 Luzern,

gegen

Stadtrat L, Vorinstanz,

betreffend

Handänderungssteuer

Sachverhalt:



St.Galler Gerichte

A.- Die Ortsbürgergemeinde L schloss am 10. April 2002 als Eigentümerin der Grundstücke Nrn. 8888 und 9999, beide eingetragen im Grundbuch der Stadt L, mit der X AG mit Sitz in A einen Personaldienstbarkeitsvertrag ab, der die Begründung eines Baurechts zum Gegenstand hatte. Die Vertragsdauer betrug 15 Jahre, wobei die X AG die zweimalige Option einer Verlängerung um jeweils fünf Jahre erhielt. Das Grundbuchamt erblickte in der Einräumung des Baurechts einen handänderungssteuerpflichtigen Tatbestand und erhob mit Veranlagung vom 14. März 2003 eine Handänderungssteuer von total Fr. 12'690.– (Fr. 2'890.– für das Grundstück Nr. 9999 sowie Fr. 9'800.– für das Grundstück Nr. 8888). Die Veranlagung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

B.- Am 26. April 2013 schloss die Ortsgemeinde L einen neuen Baurechtsvertrag mit der X AG für das Grundstück Nr. 8888 ab. Damit wurde der ursprüngliche Vertrag vom 10. April 2002 ersetzt. Die Vertragsdauer beträgt 29 Jahre und setzt sich aus einer fixen Dauer von 15 Jahren sowie zwei einseitigen Verlängerungsoptionen von jeweils fünf und einer solchen von vier Jahren zusammen. Am 10. Mai 2013 stellte das Grundbuchamt L der X AG eine Handänderungssteuer von Fr. 17'797.– in Rechnung. Dagegen erhob die X AG durch ihren Vertreter mit Eingabe vom 11. Juni 2013 Einsprache, die vom Stadtrat L mit Entscheid vom 21. Mai 2014 (Versand: 26. Mai 2014) abgewiesen wurde.

C.- Die X AG erhob durch ihren Rechtsvertreter mit Eingabe vom 17. Juni 2014 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, der Einspracheentscheid des Stadtrats L sowie die Veranlagung des Grundbuchamts seien aufzuheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 18. August 2014 unter Hinweis auf die Ausführungen im angefochtenen Entscheid die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

Auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids sowie die Ausführungen zur Begründung des Rekurses wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:



1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zur Beurteilung von Streitigkeiten über Handänderungssteuern zuständig. Die Befugnis zur Rekuserhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 17. Juni 2014 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt 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).

2.- Die Ortsgemeinde L als Eigentümerin des Grundstücks Nr. 8888 und die Rekurrentin schlossen am 26. April 2013 einen Personaldienstbarkeitsvertrag ab, welcher ein insgesamt 29 Jahre dauerndes Baurecht zugunsten der Rekurrentin beinhaltet. Für dieses Rechtsgeschäft wurde am 10. Mai 2013 eine Handänderungssteuer von Fr. 17'797.– veranlagt. Die Veranlagungsbehörde ging davon aus, dass es sich beim vorliegenden Rechtsgeschäft um eine Handänderung im Sinne von Art. 241 Abs. 3 StG handelte, wonach entgeltliche Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen von der Handänderungssteuer erfasst sind, wenn sie die Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen.

a) Die Vorinstanz erwog im Einspracheentscheid, die Belastung eines Grundstücks mit einem selbständigen und dauernden Baurecht löse in der Regel die Handänderungssteuer aus. Die Vertragsdauern der Personaldienstbarkeitsverträge vom 10. April 2002 und 26. April 2013 seien zu addieren, weshalb die Grenze von 30 Jahren – welche eine dauernde Belastung begründe – überschritten sei. Ferner sei zu berücksichtigen, dass es die Rekurrentin durch einseitige Verlängerungsoptionen in der Hand habe, den Vertrag jeweils zu verlängern.

b) Im Rekurs wird im Wesentlichen geltend gemacht, dass das Baurecht nicht für 29, sondern für 15 Jahre vereinbart worden sei, da nicht mit Sicherheit davon ausgegangen werden könne, dass die Verlängerungsoptionen durch die Rekurrentin auch tatsächlich ausgeübt werden. Eine dauernde Belastung im Sinn von Art. 241 Abs. 3 StG sei erst dann anzunehmen, wenn die Vertragsdauer mindestens 30 Jahre betrage. Es sei zudem nicht zulässig, die Vertragsdauer des



St.Galler Gerichte

Personaldienstbarkeitsvertrags vom 10. April 2002 zu derjenigen des Vertrags vom 26. April 2013 zu addieren, da von zwei verschiedenen Verträgen auszugehen sei. Dies sei bereits deshalb ausgeschlossen, da verschiedene Grundstücke betroffen und kein Konnex zwischen den Verträgen vorhanden sei.

c) Gemäss Art. 241 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer bei Handänderungen in der Gemeinde gelegener Grundstücke oder Grundstückanteile erhoben. Als Handänderung gilt jeder Eigentumswechsel und jede Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück (Art. 241 Abs. 2 StG). Als Handänderungen gelten auch entgeltliche Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen (Art. 241 Abs. 3 StG). Der Steueranspruch entsteht mit der Handänderung und wird mit der Rechnungstellung fällig (Art. 241 Abs. 4 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.

Ein Baurecht nach Art. 779 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (SR 210, abgekürzt: ZGB) verleiht ein Nutzungs- und Gebrauchsrecht, also ein beschränkt dingliches Recht an einem Grundstück, und entspricht einer Dienstbarkeit im Sinne von Art. 241 Abs. 3 StG. Dabei wird zwischen Grund- und Personaldienstbarkeiten unterschieden. Steht das Baurecht einem bestimmten Eigentümer eines anderen Grundstücks zu, spricht man von einer Grunddienstbarkeit, wogegen eine Personaldienstbarkeit dann vorliegt, wenn das Recht einer bestimmten Person zusteht (vgl. Isler/Costantini, in: Honsell/Vogt/Geiser [Hrsg.], Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch II, 4. Aufl. 2011, N 5 ff. zu Art. 779 ZGB). Zur Errichtung eines Baurechts bedarf es eines gültigen Rechtsgeschäfts und eines Grundbucheintrags. Wird ein selbständiges und dauerndes Baurecht vereinbart, ist der Vertrag öffentlich zu beurkunden (vgl. Isler/Costantini, a.a.O., N 18 ff. zu Art. 779 ZGB). Wird das Baurecht weder ausschliesslich zugunsten eines bestimmten Grundstücks noch einer bestimmten Person errichtet und ist es damit übertragbar und vererblich, handelt es sich um ein selbständiges Baurecht. Ist es zusätzlich dauernd, d.h. über eine Mindestdauer von 30 Jahren abgeschlossen, kann es gemäss Art. 655 Abs. 3 Ziff.



St.Galler Gerichte

2 ZGB als Grundstück ins Grundbuch aufgenommen werden (vgl. Isler/Costantini, a.a.O., N 27 ff. zu Art. 779 ZGB). Die Maximaldauer liegt demgegenüber nach Art. 779 Abs. 1 ZGB bei 100 Jahren.

d) Nach der Rechtsprechung und der Veranlagungspraxis im Kanton St. Gallen erfüllt die Belastung eines Grundstücks mit einem selbständigen und dauernden Baurecht im Sinne von Art. 779 Abs. 3 ZGB den Tatbestand von Art. 241 Abs. 3 StG, da diese als dauernde und wesentliche Beeinträchtigung der Bewirtschaftung oder des Veräusserungswertes gilt (vgl. GVP 1988 Nr. 32 und 1992 Nr. 18, die allerdings noch das alte Steuergesetz von 1970 betrafen, in welchem aber der Tatbestand identisch war mit Art. 241 Abs. 3 StG; vgl. auch Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 466; StB 241 Nr 4.1). Auch in der Praxis anderer Kantone wird die Belastung eines Grundstücks mit einem selbständigen und dauernden Baurecht als handänderungssteuerpflichtiger Tatbestand qualifiziert, wobei in den jeweiligen Erlassen ebenfalls eine dauernde und wesentliche Beeinträchtigung der Bewirtschaftung oder des Veräusserungswertes vorausgesetzt wird (vgl. Urteile der Verwaltungsgerichte Obwalden vom 4. Oktober 1977, in: VVGE 1976 und 1977 Nr. 51, und Luzern vom 11. März 1994 und 26. Februar 2008, in: LGVE 1994 II Nr. 23 und 2008 II Nr. 25; vgl. auch Urteil der Steuerrekurskommission Baselland vom 22. November 1996, in: BStPra 1/1998 9-13).

Als dauernd gilt die Einräumung eines Baurechts von mindestens 30 Jahren (Art. 655 Abs. 2 Ziff. 2 ZGB; Art. 22 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 der Grundbuchverordnung, SR 211.432.1). Im vorliegenden Fall nimmt die steuerrechtliche Norm nicht direkt Bezug auf zivilrechtliche Bestimmungen. Im Steuerrecht gilt indessen als Besonderheit die ausschlaggebende Bedeutung des Zivilrechts, da beide Rechtsgebiete einen gemeinsamen Ausgangspunkt besitzen. Damit besteht ein steuerrechtlicher Sachverhalt aus zwei Ebenen; einem wirtschaftlichen Vorgang sowie dessen zivilrechtlichem Erscheinungsbild (Blumenstein/Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 30 f.).

e) Die von den Parteien als Baurechtsvertrag bezeichnete, zwischen der Ortsbürgergemeinde L und der X AG am 10. April 2002 geschlossene Vereinbarung umfasste ein selbständiges und befristetes Baurecht auf dem Grundstück Nr. 8888 und



einer Teilfläche des Grundstücks Nr. 9999 (Ziff. 2.1 und 2.2). Die Dauer betrug 15 Jahre (ab Grundbucheintragung), wobei die Rekurrentin zweimal die Möglichkeit hatte, das Baurecht um jeweils fünf Jahre zu verlängern (Ziff 4.3.1). Dieser Vertrag wurde aufgehoben; an seine Stelle trat die Vereinbarung vom 26. April 2013, wobei mit dieser lediglich das Grundstück Nr. 8888 baurechtsbelastet ist. Die Parteien vereinbarten in diesem Personaldienstbarkeitsvertrag für das Baurecht einen Zeitraum vom 1. Mai 2013 bis 30. April 2042 (Ziffer 3.1). Davon sind die ersten 15 Jahre fest abgeschlossen und danach steht es in der Entscheidungsgewalt der Rekurrentin, die Vertragsdauer zweimal um fünf und einmal um vier Jahre einseitig zu verlängern. Insgesamt ist damit von einer maximalen Vertragsdauer von 29 Jahren auszugehen.

f) Eine Mindestdauer von 30 Jahren wurde im Vertrag vom 26. April 2013 nicht vereinbart. Die Vorinstanz erwog indes, ausgehend von der ursprünglichen Errichtung des Baurechts im Jahr 2003 ergebe dies eine Eintragungsdauer von beinahe 39 Jahren. Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Die Verträge von 2002 und 2013 hatten nicht dieselben Grundstücke zum Gegenstand; in jenem von 2013 wurde das Grundstück Nr. 9999 nicht mehr belastet, sondern ausschliesslich noch das Grundstück Nr. 8888. Der Vertrag von 2013 ersetzte ausdrücklich jenen von 2002 (Ziff. 1.1). Zudem war im Vertrag von 2002 keine Vereinbarung über eine Option oder Verlängerung bis zu einer Dauer von über 30 Jahren abgeschlossen worden. Es handelt sich offensichtlich um zwei eigenständige Verträge mit unterschiedlichem Gegenstand. Eine Zusammenrechnung der Vertragsdauern zur Begründung einer Handänderungssteuerpflicht ist daher ausgeschlossen.

Der Vertrag von 2013 weist eine maximale Laufzeit von 29 Jahren auf. Diese liegt damit unter der Vertragsdauer von 30 Jahren, welche zivilrechtlich als dauernd eingestuft wird. Es besteht kein Grund zur Annahme, dass der Gesetzgeber in Art. 241 Abs. 3 StG den Begriff dauernd anders verstanden haben wollte als den zivilrechtlichen Tatbestand, zumal die Frist von 30 Jahren bereits in der Praxis zum alten Steuergesetz begleitend war (vgl. vorne E. 2d). Der Wortlaut der steuerrechtlichen Norm entspricht jenem des Zivilrechts. Auch Sinn und Zweck der Bestimmungen sind gleich gelagert, da nur Baurechtsdienstbarkeiten bzw. Belastungen von einer gewissen Mindestdauer als eigene Grundstücke bzw. wirtschaftliche Übertragungen eingestuft werden. Insbesondere kann vorliegend auch nicht von einer Steuerumgehung gesprochen



werden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. statt vieler BGE 131 II 627 E. 5.2 mit Hinweisen) liegt eine solche vor, wenn eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, wenn zudem anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und wenn das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde. Die ersten beiden Kriterien sind offensichtlich nicht erfüllt. Es können gute Gründe vorliegen, der Baurechtsberechtigten eine relativ lange Vertragsdauer einzuräumen, aber die zivilrechtlich geltende Limite nicht zu überschreiten. Hinzu kommt, dass bei Tankstellen die Baurechtsberechtigte auch ein Interesse haben kann, nach einer gewissen Dauer den Vertrag nicht mehr zu erneuern, da z.B. geänderte Verkehrsführungen den Standort für eine Tankstelle massiv verschlechtern können. Dies lässt die Vereinbarung mehrerer Verlängerungsoptionen sachgerecht und den Interessen der Kontrahentinnen entsprechend erscheinen. Von einer sachwidrigen zivilrechtlichen Gestaltung kann deshalb nicht gesprochen werden.

Zusammenfassend gelangt die Verwaltungsrekurskommission zum Schluss, dass keine dauernde und wesentliche Beeinträchtigung im Sinn von Art. 241 Abs. 3 StG vorliegt, weshalb die Voraussetzungen für die Erhebung einer Handänderungssteuer nicht erfüllt sind. Der Rekurs ist folglich gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 26. Mai 2014 sowie die diesem zugrunde liegende Rechnung Nr. 40.492/2013 vom 10. Mai 2013 sind aufzuheben.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten von der Stadt L zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Da sie finanzielle Interessen verfolgt, ist auf die Erhebung nicht zu verzichten (vgl. Art. 95 Abs. 3 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 1'000.– erscheint angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– ist der Rekurrentin zurückzuerstatten.

Gemäss Art. 98 Abs. 2 VRP werden im Rekursverfahren ausseramtliche Kosten entschädigt, soweit sie aufgrund der Rechts- oder Sachlage als notwendig und angemessen erscheinen. Im vorliegenden Fall war der Verzicht auf den Beizug eines



Vertreters im Rekursverfahren nicht zumutbar. Eine Kostennote ist nicht eingereicht worden. Angesichts des bescheidenen Umfangs der Akten sowie des ersichtlichen Aufwands für die Rekurseingabe erscheint eine Entschädigung von Fr. 1'000.– zuzügl. Barauslagen und MWSt als angemessen (vgl. Art. 19, 22 Abs. 1 lit. b und 28 der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten; sGS 963.75). Kostenpflichtig ist die Stadt L.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom
26. Mai 2014 sowie die diesem zugrunde liegende Veranlagung des
Grundbuchamtes
L vom 10. Mai 2013 (Rechnung Nr. 40.492/2013) werden aufgehoben.
2. Die Stadt L bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 1'000.–.
3. Der Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– wird der Rekurrentin zurückerstattet.
4. Die Stadt L hat die Rekurrentin mit Fr. 1'040.– zuzügl. MWSt zu entschädigen.