



Fall-Nr.: I/2-2014/54
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 27.08.2015
Entscheiddatum: 27.08.2015

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 27.08.2015

Art. 241 f. StG (sGS 811.1) Handänderungssteuer. Der Rekurrent war Veräusserer eines Grundstücks und als solidarisch Mithaftender für die Handänderungssteuer ins Recht gefasst worden. Daher wurde ihm zu Recht die rechtskräftige Veranlagung noch einmal eröffnet, und er ist mit allen Rügen gegen die Veranlagung zuzulassen. Seine Einwendungen gegen die Gültigkeit der Veräusserung, im Streitfall die Übertragung eines Kaufsrechts, waren unbegründet. Das Kaufsrecht wurde zwar am letzten Tag der Gültigkeit weiter übertragen, dabei spielte aber die Uhrzeit keine Rolle, da die Frist nach Tagen bemessen war (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/2, 27. August 2015, I/2-2014/54).

Präsident Thomas Vögeli, Richter Rudolf Lippuner und Richterin Eliane Kaiser,
Gerichtsschreiberin Susanne Schmid Etter

X, Rekurrent,

vertreten durch B,

gegen

Gemeinderat A, Vorinstanz,

vertreten durch C,

betreffend

Handänderungssteuer

Sachverhalt:



St.Galler Gerichte

A.- X ist Eigentümer der Grundstücke Nrn. 1 und 2 in A. Mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 29. Juni 2010 räumte er der Y GmbH mit damaligem Sitz in D ein übertragbares Kaufsrecht für diese Liegenschaften ein. Als Dauer des Kaufsrechts wurde eine Frist von zwölf Monaten ab Vertragsunterzeichnung vereinbart. Am 29. Juni 2011 übertrug die Y GmbH das Kaufsrecht an die Z AG in E. In der Folge veranlagte das Grundbuchamt A die Y GmbH mit einer Handänderungssteuer von Fr. 60'000.– (1% des mit X vereinbarten Kaufpreises von Fr. 6'000'000.–). Diese Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

B.- Nach erfolgloser Betreuung der Y GmbH stellte das Grundbuchamt A gegenüber dem solidarisch haftenden Eigentümer X die Handänderungssteuer von Fr. 60'000.– in Rechnung. Die dagegen erhobene Einsprache wurde vom Gemeinderat A mit Entscheid vom 9. Dezember 2014 abgewiesen; gleichzeitig wurde X eine Gebühr von Fr. 300.– auferlegt.

C.- Mit Eingabe seiner Vertreterin vom 29. Dezember 2014 erhob X Rekurs gegen den ablehnenden Einsprache-Entscheid mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sowie die diesem zugrundeliegende Rechnung seien aufzuheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Mit Vernehmlassung ihrer Vertreterin vom 23. Januar 2015 beantragte die Vorinstanz die Abweisung des Rekurses, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Die Vertreterin des Rekurrenten nahm dazu mit Schreiben vom 10. Februar 2015 Stellung. Auf die von den Beteiligten zur Begründung ihrer Anträge gemachten Ausführungen wird in den nachfolgenden 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 Rekuserhebung ist gegeben (vgl. nachfolgend unter E. 2). Der Rekurs vom 29. Dezember 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). Auf den Rekurs ist einzutreten.



2.- a) Steuerpflichtig für die Handänderungssteuer ist der Erwerber des Grundstückes. Der Veräusserer haftet solidarisch (vgl. Art. 242 StG). Steuersubjekt ist folglich ausschliesslich der Erwerber eines Grundstücks. Der Veräusserer wird im Veranlagungsverfahren weder berechtigt noch verpflichtet. Nur der Erwerber ist berechtigt, gegen die Veranlagung Einsprache zu erheben. Die solidarische Haftbarkeit des Veräusserers macht diesen nicht zum Steuersubjekt (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 465). Unter solidarischer Mithaftung versteht man ein Institut des schweizerischen und kantonalen Steuerrechts, bei dem eine oder mehrere Drittpersonen kraft gesetzlicher Anordnung mit ihrem Vermögen zusammen mit dem Steuersubjekt für die Bezahlung des von diesem geschuldeten Steuerbetrages einzustehen haben. Im Bezugsstadium, wenn die Steuer bereits rechtskräftig veranlagt ist, ist es der Steuerbehörde grundsätzlich freigestellt, ob sie die Steuerforderung vom Steuersubjekt oder vom solidarisch Mithaftenden einziehen will. Gegen diese Wahl kann sich weder das Steuersubjekt noch der beanspruchte Dritte zur Wehr setzen (Th. A. Müller, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, Bern 1999, S. 17 f. mit Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung). Hat sich der Fiskus entschlossen, auf einen solidarisch Mithaftenden zu greifen, wird er vor der Geltendmachung der Haftung in der Regel eine besondere Verfügung erlassen, die vom Mithaftenden angefochten werden kann. Dabei kann dieser nur das Bestehen der Solidarhaftung anfechten. Dies setzt aber voraus, dass der Mithaftende bereits am Verfahren, welches zur rechtskräftigen Festsetzung der Steuerforderung führte, beteiligt war (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 79). Eine nur gegenüber dem Steuersubjekt ausgesprochene Veranlagung wird gegenüber dem solidarisch Mithaftenden nicht materiell rechtskräftig (Müller, a.a.O., S. 100). Will der Fiskus die Handänderungssteuer gestützt auf eine dem Mithaftenden nicht eröffnete Verfügung geltend machen, müssen diesem somit sämtliche ordentlichen Rechtsmittel offenstehen (Müller, a.a.O., S. 101).

b) Die Veranlagung der Handänderungssteuer wurde am 8. Juli 2011 ausschliesslich der steuerpflichtigen Erwerberin Y GmbH eröffnet. Die Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft. Da der Rekurrent von dieser Veranlagung keine Kenntnis erhielt und sich an jenem Verfahren zur Festlegung der Handänderungssteuer nicht beteiligen konnte, hat die Vorinstanz nun, da sie die Handänderungssteuer für die Übertragung des Kaufsrechts vom Rekurrenten als solidarisch Mithaftendem einfordern



will, diesem zu Recht die Möglichkeit gewährt, nicht nur formelle, sondern auch materielle Einwendungen gegen die Erhebung der Handänderungssteuer zu machen und diese auch im Rechtsmittelverfahren von der Verwaltungsrekurskommission überprüfen zu lassen. Auf diese Vorbringen ist daher im Folgenden einzugehen.

3.- Umstritten ist, ob mit der Übertragung des Kaufsrechts an den Grundstücken Nr. 1 und 2 vom 29. Juni 2011 eine die Handänderungssteuer auslösende Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt stattgefunden hat.

a) Der Rekurrent macht zur Hauptsache geltend, Voraussetzung für das Bestehen der Handänderungssteuerpflicht sei, dass das Kaufsrecht an den zwei Liegenschaften in A tatsächlich übertragen worden sei. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrags zur Übertragung des Kaufsrechts am 29. Juni 2011 um 18.35 Uhr sei dieses bereits abgelaufen gewesen. Der das Kaufsrecht begründende Vertrag sei am 29. Juni 2010 um 10.45 Uhr abgeschlossen worden. Darin sei ausdrücklich festgehalten worden, dass das Kaufsrecht mit Vertragsunterzeichnung um 10.45 Uhr beginne und ohne Weiteres nach zwölf Monaten, also am 29. Juni 2011 um 10.45 Uhr, auslaufe. Die vertragliche Vereinbarung gehe jeder anderen Auslegung sowie den dispositiven Regeln des Obligationenrechts vor. Zudem wäre die Übertragung der zwei Grundstücke am 29. Juni 2011 angesichts der fortgeschrittenen Zeit gar nicht mehr möglich gewesen. Das Absenden einer eingeschriebenen Ausübungserklärung am letzten Tag der Frist hätte dazu nicht ausgereicht, nachdem es sich um eine empfangsbedürftige Willenserklärung handle. Auch in materieller Hinsicht sei nicht nachvollziehbar, warum jemand um 18.35 Uhr einen Vertrag unterzeichne, wenn das zu übertragende Kaufsrecht fünf Stunden später auslaufe. Es wäre am Grundbuchverwalter gewesen, die Parteien auf diesen Sachverhalt hinzuweisen. Der Vertrag zur Übertragung des Kaufsrechts sei daher nichtig, weshalb dafür keine Handänderungssteuer geschuldet sei. Würde die Handänderungssteuer vom Rekurrenten eingezogen, würde der Gemeinde A eine Steuer zufließen, deren Ursache im fehlerhaften Verhalten des Grundbuchverwalters liege. Ein solches Vorgehen sei willkürlich und verstosse gegen das Handeln nach Treu und Glauben.

Dem hält die Vorinstanz im Wesentlichen entgegen, im Vertrag vom 29. Juni 2010 sei für den Ablauf des Kaufsrechts eine zwölfmonatige Frist ohne expliziten Verfallzeitpunkt



vereinbart worden. Auch aus den Umständen gehe nicht hervor, dass die Parteien den Willen gehabt hätten, das Kaufsrecht solle bereits am 29. Juni 2011 um 10.45 enden. Die Uhrzeit habe üblicherweise keine Bedeutung für die Vertragsinterpretation, sondern diene der Eintragung in das Tagebuch. Für die Berechnung der Frist seien die Bestimmungen des Obligationenrechts anwendbar, wonach das Ende einer Frist, die nach Monaten bestimmt sei, auf den zahlenmässig gleichen Tag des letzten Monats falle. Vorliegend habe die Frist daher am 29. Juni 2011 um Mitternacht geendet. Eine Übertragung des Kaufsrechts am gleichen Tag um 18.35 Uhr sei daher zulässig und möglich gewesen. Die Übertragung der Grundstücke müsse sodann nicht vor Ablauf der Frist für die Ausübung des Kaufsrechts erfolgen. Gemäss Kaufsrechtsvertrag müsse nur die Ausübungserklärung mittels eingeschriebenen Briefes innerhalb der Frist erfolgen. Dies wäre auch nach 18.35 Uhr an gewissen Orten in der Schweiz möglich gewesen. Von Nichtigkeit der Kaufsrechtsübertragung könne keine Rede sein.

b) Gemäss Art. 241 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer erhoben bei Handänderungen in der Gemeinde gelegener Grundstücke oder Grundstückanteile. Als Handänderung gelten jeder Eigentumswechsel und jede Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück (Art. 241 Abs. 2 StG). Ein Anwendungsfall der wirtschaftlichen Handänderung stellen Kaufsrechtsverträge mit Substitutionsklauseln (sog. Kettengeschäfte) dar. Mit Einräumung dieses Kaufsrechts erlangt der Inhaber desselben eine eigentümerähnliche Stellung, welche ihm die Möglichkeit gibt, das erworbene Recht frei von Bindungen an einen Dritten weiterzugeben. Die blosser Vereinbarung solcher Rechte (mit oder ohne Substitutionsklausel) löst indessen die Handänderungssteuer noch nicht aus. Die Pflicht zur Erhebung der Handänderungssteuer hängt vielmehr von der rechtlichen und tatsächlichen Ausübung der Verfügungsgewalt ab (vgl. Zigerlig/Oertli/ Hofmann, a.a.O., S. 466 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Dies setzt voraus, dass die Verfügungsgewalt über ein Grundstück gewechselt hat und der Erwerber diese Verfügungsgewalt auch tatsächlich auf einen Dritten überträgt. Die Begründung eines frei übertragbaren Kaufsrechts und dessen Abtretung an einen Dritten führen daher zur Erhebung einer Handänderungssteuer (SGE 1999 Nr. 9; G. Rüegg-Peduzzi, Die Handänderungssteuer in der Schweiz, Zürich 1989, S. 90).



c) Im Vertrag vom 29. Juni 2010 vereinbarten der Rekurrent und die Y GmbH ein Kaufsrecht im Sinn von Art. 216 des Obligationenrechts (SR 220, abgekürzt: OR). Die Kaufsrechtsnehmerin erhielt dadurch die Befugnis, durch einseitige, nur von ihrem Willen abhängige Erklärung die Grundstücke Nrn. 1 und 2 in A mit allen Rechtsfolgen an sich zu ziehen, die sich aus einem Kaufgeschäft ergäben. Zudem wurde die Übertragbarkeit und Vererblichkeit des Kaufsrechts festgelegt. Der vereinbarte Kaufpreis betrug Fr. 6'000'000.–, die Entschädigung für die Einräumung des Kaufsrechts Fr. 200'000.–. Unter dem Titel "Beginn und Dauer" wurde vereinbart, dass das Kaufsrecht mit der Unterzeichnung des Vertrages beginne und ohne weiteres nach zwölf Monaten ende. Auf diese Dauer sei es im Grundbuch vorzumerken. Da der Vertrag um 10.45 Uhr auf dem Grundbuchamt A öffentlich beurkundet wurde, geht der Rekurrent davon aus, dass die Frist von zwölf Monaten am 29. Juni 2010 um 10.45 Uhr zu laufen begonnen und am 29. Juni 2011 um 10.45 Uhr abgelaufen sei. Die Uhrzeit ist indessen nicht unmittelbarer Inhalt der Kaufsrechtsbestimmungen. Die Dauer des Kaufsrechts wurde sodann nach Monaten und nicht nach Stunden und Minuten bestimmt (vgl. Berner Kommentar, 2. Aufl. 2005, N 10 zu Art. 77 OR). Unter der Formulierung "Das Kaufsrecht beginnt mit der Unterzeichnung dieses Vertrages und endet ohne weiteres nach zwölf Monaten" ist daher nach allgemeinem Sprachgebrauch und üblichen Gepflogenheiten ein Beginn des Fristenlaufs am 29. Juni 2010 ohne exakte Uhrzeit zu verstehen. Mit diesem Datum, ohne Uhrzeit, wurde das Kaufsrecht denn auch im Hauptbuch vorgemerkt, ohne dass der Rekurrent dies beanstandet hätte. Der Vermerk der Uhrzeit der öffentlichen Beurkundung hat mit der Fristauslösung daher nichts zu tun, vielmehr ist diese Festhaltung bei Grundbuchgeschäften gesetzlich vorgeschrieben und dient der Rangordnung nach dem Prinzip der Alterspriorität (vgl. Art. 972 Abs. 2 ZGB, Art. 81 Abs. 2 lit. b der Grundbuchverordnung, SR 211.432.1, sowie Art. 19 Abs. 2 Ziff. 3 des Einführungsgesetzes zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, sGS 911.1). Mangels anderweitiger Parteivereinbarung ist für den Fristenlauf deshalb auf die dispositive Regelung des OR abzustellen.

Der Tag, auf den das fristauslösende Ereignis fällt, ist bei den nach Tagen (und folglich auch nach Monaten) berechneten Fristen grundsätzlich nicht mitzuzählen (vgl. Art. 77 Abs. 1 Ziff. 1 OR). Soll die Erfüllung einer Verbindlichkeit oder eine andere Rechtshandlung mit dem Ablauf einer bestimmten Frist nach Abschluss des Vertrages erfolgt, so fällt ihr Zeitpunkt, wenn die Frist nach Monaten bestimmt ist, auf denjenigen



Tag des letzten Monats, der durch seine Zahl dem Tag des Vertragsschlusses entspricht (Art. 77 Abs. 1 Ziff. 3 OR). Die Frist für die Ausübung wie auch die Übertragung des Kaufsrechts an den Grundstücken Nrn. 1 und 2 endete damit am 29. Juni 2011 um 23.59 Uhr. Im Zeitpunkt der Übertragung des Kaufsrechts am 29. Juni 2011 bestand dieses folglich noch; es liegt deshalb keine nichtige Übertragung vor.

d) Mittels Ausübung der Substitutionsklausel hat sich der steuerpflichtige Tatbestand der wirtschaftlichen Handänderung verwirklicht. Die Verfügungsgewalt über die fraglichen Grundstücke wurde an die Z AG übertragen. Eine Anfechtung jenes Vertrages ist nicht erfolgt. Dass dies letztlich nur für einen kurzen Zeitraum der Fall war und das Kaufsrecht nur wenige Stunden nach der Übertragung zufolge Fristablaufs dahinfiel, vermag daran nichts zu ändern. Beide Parteien, insbesondere auch die Veräusserin des Kaufsrechts, die Y GmbH, hatten Kenntnis davon, dass das Kaufsrecht noch am selben Tag auslaufen würde. Dies wurde in der Präambel des Vertrags vom 29. Juni 2011 explizit festgehalten. Zudem wurde in Ziff. 4 der Vertragsbestimmungen ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die aus der Übertragung resultierende Handänderungssteuer zulasten der Y GmbH geht. Wenn sich nun diese als Steuersubjekt erfolgreich auf die Unmöglichkeit der Übertragung berufen könnte mit der Begründung, dass eine Ausübung des Kaufsrechts zeitlich nicht mehr möglich gewesen wäre, käme dies einer rechtsmissbräuchlichen Zuwiderhandlung gegen das eigene frühere Verhalten gleich (sog. venire contra factum proprium). Hinzu kommt, dass eine Ausübung des Kaufsrechts durch die Z AG nicht von vornherein als absolut unmöglich erschien. Eine persönliche Überbringung der empfangsbedürftigen Ausübungserklärung an den Rekurrenten und das Grundbuchamt noch am Abend des 29. Juni 2011 wäre zeitlich möglich gewesen und hätte vom Rekurrenten kaum abgelehnt werden können. Es ist davon auszugehen, dass die Klausel, die Ausübung habe mittels eingeschriebenen Briefes zu erfolgen, kein Gültigkeitserfordernis darstellte, sondern lediglich Beweiszwecken diene. Die Prüfungspflicht des Grundbuchverwalters beschränkte sich zudem auf Formmängel und besonders krasse Mängel des Rechtsgrundausweises, wie z.B. offensichtliche Nichtigkeit. Hingegen war er nicht befugt, das Rechtsgrundgeschäft auf materielle Mängel zu überprüfen, welche lediglich dessen Anfechtbarkeit zur Folge gehabt hätten (H. Rey, Die Grundlagen des Sachenrechts und das Eigentum, 3. Aufl. 2007, N 1334



und 1511 ff.). Der Grundbuchverwalter war daher verpflichtet, die Übertragung des Kaufsrechts auf Wunsch der Parteien auch noch am letzten Tag von dessen Gültigkeit vorzunehmen. Folgerichtig wurde die Übertragung nicht nur im Tagebuch eingetragen, sondern auch im Hauptbuch ordnungsgemäss vorgemerkt und damit vollzogen (vgl. act. 14/1). Von einem fehlerhaften Verhalten des Grundbuchverwalters kann daher nicht gesprochen werden. Schliesslich ist auch die vom Rekurrenten aufgeworfene Frage, ob das Entgelt für die Übertragung des Kaufsrechts je geleistet wurde, für die wirtschaftliche Handänderung nicht von Belang. Selbst wenn dies nicht der Fall wäre, steht der Y GmbH eine entsprechende obligatorische Forderung gegenüber der Z AG zu.

e) Demzufolge hat die Vorinstanz gegenüber der Y GmbH zu Recht eine Handänderungssteuer von Fr. 60'000.– (1% von Fr. 6'000'000.–) verfügt. Für diese Steuerforderung haftet der Rekurrent von Gesetzes wegen solidarisch, was von ihm nicht bestritten wird. Der Rekurs ist in der Hauptsache somit abzuweisen.

4.- Der Rekurrent hat auch die von der Vorinstanz für den Einsprache-Entscheid verfügte Gebühr von Fr. 300.– angefochten mit der Begründung, dass das Einsprache-Verfahren gemäss Art. 182 Abs. 4 StG kostenlos sei. Die Vorinstanz hat in der Vernehmlassung vom 23. Januar 2015 auf die Entscheidgebühr verzichtet. In diesem Punkt ist daher der Rekurs als gegenstandslos abzuschreiben.

5.- Dem Verfahrensausgang entsprechend – dem Verzicht auf die Entscheidgebühr von Fr. 300.– kommt im Gegensatz zur Handänderungssteuer von Fr. 60'000.– nur marginale Bedeutung zu – gehen die amtlichen Kosten zu Lasten des Rekurrenten (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.– ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zu verrechnen.

Ausseramtliche Entschädigungen sind nicht zuzusprechen. Der Rekurrent ist unterlegen (Art. 98^{bis} VRP), und die Politische Gemeinde hat als öffentlich-rechtliche Körperschaft keinen Anspruch auf Kostenersatz (vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, St. Gallen/Lachen 2004, S. 176).

Entscheid:



1. Hinsichtlich der Gebühr des Einsprache-Entscheids vom 9. Dezember 2014 wird

der Rekurs als gegenstandslos abgeschrieben; im Übrigen wird der Rekurs
abgewiesen.
2. Der Rekurrent bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 1'000.– unter Verrechnung

des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.