



Fall-Nr.:	I/2-2005/35
Stelle:	Verwaltungsrekurskommission
Rubrik:	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum:	11.01.2006
Entscheiddatum:	11.01.2006

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 11.01.2006

Art. 229 i.V.m. Art. 197 Abs. 2 Satz 1 StG: Auf ein Revisionsbegehren betreffend eine rechtskräftige Veranlagung der Handänderungssteuer wird nicht eingetreten, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Art. 242 Abs. 1 Satz 1 StG: Bei der Handänderungssteuer ist ausschliesslich der Erwerber Steuersubjekt. Auch wenn der Veräusserer für die vom Erwerber geschuldete Handänderungssteuer gemäss Art. 242 Abs. 2 StG solidarisch haftet und sich allenfalls gegenüber dem Erwerber zur teilweisen oder sogar zur vollständigen Übernahme der Handänderungssteuer verpflichtet, ist er nicht am Veranlagungsverfahren beteiligt. Die Veranlagung des Veräusserers mit der Handänderungssteuer stellt einen schweren, zur Nichtigkeit der Veranlagung führenden Fehler dar. Die Nichtigkeit der Veranlagung ist ungeachtet des Eintrittes der Rechtskraft, der Bezahlung der Steuerschuld und des Fehlens eines Revisionsgrundes jederzeit von Amtes wegen festzustellen. (Verwaltungsrekurskommission, I/2-2005/35 vom 11. Januar 2006).

Präsident Ralph Steppacher, Mitglieder Verena Koller und Rudolf Lippuner;
Gerichtsschreiberin Tatjana Bont

In Sachen

1. C. S.,

2. T. S.,

Rekurrenten,



gegen

Gemeinderat A.,

Vorinstanz,

betreffend

Handänderungssteuer (Nichteintreten auf das Revisionsbegehren)

Sachverhalt:

A.- Mit öffentlich beurkundetem Vertrag und Grundbucheintrag vom 23. Oktober 2003 verkaufte T.S. seinen hälftigen Miteigentumsanteil am Grundstück Nr. 1, in P./Politische Gemeinde A. an C.S. zum Preis von Fr. 300'000.--. Der Verkauf erfolgte im Rahmen der Vereinbarung vom 9. September 2003 zur Liquidation der Kollektivgesellschaft Gebrüder S., in deren Bilanz die Liegenschaft P. unter den Aktiven mit Fr. 600'000.-- und unter den Passiven mit Fr. 500'000.-- (Hypothekarschulden) figurierte.

Am 5. Dezember 2003 veranlagte das Grundbuchamt A. sowohl den Erwerber wie den Veräusserer unter anderem mit einer Handänderungssteuer von je Fr. 1'500.-- (je hälftiger Anteil von 1 % von Fr. 300'000.--). Die Veranlagungen erwuchsen unangefochten in Rechtskraft.

B.- Am 4. Mai 2005 bestätigte das kantonale Steueramt gegenüber M. P.-S., dass die Liquidation der Kollektivgesellschaft Gebrüder S. steuerneutral erfolgt sei, weil die Liegenschaften aus der Kollektivgesellschaft zu Buchwerten in je eine Einzelfirma pro Gesellschafter eingebracht worden seien, wo sie weiterhin Geschäftsvermögen darstellten. Gestützt auf diese Bestätigung verlangte T.S. auch im Namen von C.S. mit Eingabe vom 4. Juli 2005 vom Grundbuchamt A., die zu Unrecht erhobene



St.Galler Gerichte

Handänderungssteuer von je Fr. 1'500.-- sei sowohl dem Erwerber wie dem Veräusserer zurückzuerstatten.

Gestützt auf eine Stellungnahme des kantonalen Steueramtes vom 5. August 2005 gegenüber dem Grundbuchamt behandelte der Gemeinderat das Gesuch vom 4. Juli 2005 als Revisionsbegehren. Mit gleichlautenden Beschlüssen vom 19./21. September 2005 trat der Gemeinderat A. auf das Revisionsbegehren sowohl des Erwerbers wie auch des Veräusserers nicht ein.

C.- Mit gemeinsamer Eingabe vom 28. September 2005 erhoben C.S. (Erwerber) und T.S. (Veräusserer) Rekurs gegen diesen Nichteintretensentscheid bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, die rechtskräftigen Veranlagungen vom 5. Dezember 2003 seien zu revidieren und die Poltische Gemeinde A. sei zu verpflichten, die Handänderungssteuer von je Fr. 1'500.-- sowohl dem Erwerber wie dem Veräusserer zurückzuerstatten.

Mit Eingabe vom 24. Oktober 2005 beantragte der Gemeinderat A., der Rekurs sei unter Kostenfolge abzuweisen.

Auf die von den Beteiligten zur Begründung ihrer Anträge vorgebrachten Argumente wird in den Erwägungen eingegangen, soweit sie für den Entscheid wesentlich sind.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurshebung ist gegeben. Der Rekurs vom 28. September 2005 (Poststempel: 29.09.2005) ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 197 Abs. 3 Satz 2 und Art. 111 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.

Anfechtungsobjekte sind zwei Nichteintretensentscheide des Gemeinderates A. betreffend Revisionsbegehren, die sich auf zwei rechtskräftige Veranlagungen der



Handänderungssteuer durch das Grundbuchamt beziehen. Die Zuständigkeit zum Entscheid über ein Revisionsbegehren liegt bei jener Instanz, welche die Verfügung oder den Entscheid, deren Revision verlangt wird, getroffen hat (Art. 229 i.V.m. Art. 197 Abs. 3 Satz 3 StG und Art. 82 Abs. 1 VRP; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 404). Veranlagungsbehörde ist das Grundbuchamt (Art. 228 StG). Die Einsprache an den Gemeinderat ist ausgeschlossen (Art. 230 und Art. 197 Abs. 3 Satz 1 StG). Der angefochtene Nichteintretensentscheid erging nicht durch das Grundbuchamt, sondern durch den Gemeinderat. Den Rekurrenten ist durch dieses Vorgehen kein Nachteil erwachsen. Zudem bezeichnet der Gemeinderat die Veranlagungsbehörde (Art. 228 StG), womit er auch die Möglichkeit hat, selber über Revisionsbegehren zu entscheiden.

2.- Die Rekurrenten machen geltend, der Gemeinderat habe zu Unrecht keine Revision der rechtskräftigen Veranlagungen der Handänderungssteuer vorgenommen. Für das Grundbuchamt sei von Anfang an klar gewesen, dass die Handänderung im Rahmen der Liquidation der Kollektivgesellschaft erfolge. Als rechtsunkundige Personen hätten sie nicht gewusst, dass es sich um eine steuerneutrale Umstrukturierung handle, weshalb auch keine Handänderungssteuer geschuldet sei. Das habe sich erst im Jahre 2004 herausgestellt, als die appenzell-ausserrhodischen Behörden im Zusammenhang mit einer Handänderungssteuerveranlagung in B. eine Bestätigung der st. gallischen Behörden verlangt hätten. Ein Revisionsgrund sei in doppelter Hinsicht gegeben, weil die Bestätigung der st. gallischen Steuerbehörde vom 4. Mai 2005 datiere und das Grundbuchamt die steuerneutrale Umstrukturierung bei der Veranlagung am 5. Dezember 2003 nicht berücksichtigt habe.

Die Vorinstanz liess in den angefochtenen Nichteintretensentscheiden offen, ob ein Revisionsgrund besteht, weil die Steuerfreiheit wegen Umstrukturierung mit einem ordentlichen Rechtsmittel hätte geltend gemacht werden können. In der Vernehmlassung macht die Vorinstanz geltend, es liege kein Revisionsgrund vor.

Eine rechtskräftige Veranlagung der Handänderungssteuer kann zugunsten des Steuerpflichtigen unter anderem dann revidiert werden:

a) wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden;



b) wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (Art. 229 i.V.m. Art. 197 Abs. 1 StG).

Auf ein Revisionsbegehren wird nicht eingetreten, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 229 i.V.m. Art. 197 Abs. 2 Satz 1 StG).

Die Rekurrenten berufen sich sinngemäss auf Art. 244 lit. f StG, wonach Handänderungen bei Umstrukturierungen gemäss Art. 32 und 88 StG von der Steuerpflicht befreit sind. Die Tatsache der Umstrukturierung der Kollektivgesellschaft Gebrüder Schwendener in je eine Einzelfirma der beiden Gesellschafter war bereits im Zeitpunkt der Veranlagung der Handänderungssteuer bekannt. Bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt hätten die Rekurrenten eine Missachtung des erwähnten Steuerbefreiungsgrundes durch das Grundbuchamt im Rahmen des ordentlichen Rechtsmittels geltend machen können. Sie können sich diesbezüglich nicht auf ihre Rechtsunkundigkeit berufen. Die Revision kann nicht dazu dienen, vermeidbare Unterlassungen im ordentlichen Verfahren später nachzuholen (vgl. GVP 1993 Nr. 20 und Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 403). Daran ändert nichts, dass die ausdrückliche Bestätigung des kantonalen Steueramtes erst am 4. Mai 2005 vorlag und ein Rechtsmittelverfahren im Kanton Appenzell-Ausserrhoden betreffend Handänderungssteuerveranlagung gestützt auf diese Bestätigung erfolgreich abgeschlossen wurde.

Die Rekurrenten konnten sich als Kollektivgesellschafter und Inhaber einer Einzelfirma nicht einfach darauf verlassen, das Grundbuchamt werde allfällige Steuerbefreiungsgründe schon berücksichtigen. Es wäre ihnen durchaus zumutbar gewesen, deutlicher auf die Umstrukturierung als Hintergrund der Handänderung hinzuweisen und allfällige Steuerbefreiungstatbestände selber abzuklären. Im Interesse der Rechtssicherheit dürfen an das Mass der Sorgfalt keine allzu geringen Anforderungen gestellt werden (vgl. GVP 1991 Nr. 44 betreffend Art. 81 Abs. 2 VRP, der ebenso wie Art. 197 Abs. 2 Satz 1 StG den Begriff der zumutbaren Sorgfalt



verwendet). Bereits ein kurzer Blick in das Steuergesetz hätte gezeigt, dass Handänderungen bei Umstrukturierungen steuerfrei sind (Art. 244 lit. f StG). Unter diesen Umständen haben die Rekurrenten bei der Prüfung der Veranlagungsverfügung des Grundbuchamtes die ihnen zumutbare Sorgfalt nicht angewendet. Es wäre ihnen ohne weiteres zumutbar gewesen, die Steuerfreiheit der Handänderung auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg geltend zu machen.

Damit steht fest, dass die Vorinstanz gestützt auf Art. 197 Abs. 2 StG zu Recht nicht auf das Revisionsbegehren eingetreten ist. Unter diesen Umständen kann offen bleiben, ob überhaupt ein Revisionsgrund gemäss Art. 197 Abs. 1 StG gegeben wäre, da eine Revision auch bei Vorliegen entsprechender Gründe ausgeschlossen ist, wenn die Nichteintretensvoraussetzungen gemäss Art. 197 Abs. 2 StG erfüllt sind (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 403).

3.- Es fällt jedoch auf, dass am 5. Dezember 2003 sowohl der Erwerber wie auch der Veräusserer vom Grundbuchamt je mit dem hälftigen Anteil der Handänderungssteuer veranlagt wurden. Steuersubjekt ist jedoch ausschliesslich der Erwerber eines Grundstückes (Art. 242 Abs. 1. StG). Dies gilt auch dann, wenn sich der Veräusserer gegenüber dem Erwerber zur teilweisen oder sogar zur vollständigen Übernahme der Handänderungssteuer verpflichtet. Der Veräusserer wird im Verfahren weder berechtigt noch verpflichtet. Die Veranlagungsverfügung ist somit dem Erwerber zu eröffnen; nur dieser ist berechtigt, dagegen Einsprache zu erheben. Dass der Veräusserer gemäss Art. 242 Abs. 2 StG für die vom Erwerber geschuldete Handänderungssteuer solidarisch haftet, macht ihn nicht zum Steuersubjekt (GVP 1979 Nr. 15; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 441). Eine Rechnungsstellung durch das Grundbuchamt gegenüber dem Veräusserer entsprechend der Parteivereinbarung ist erst dann zulässig, wenn die ausschliesslich gegenüber dem Erwerber veranlagte Handänderungssteuer in Rechtskraft erwachsen ist (VRKE I/2 vom 24. Juni 2004 in Sachen J.K., S. 6).

Gemäss Ziff. 3 der weiteren Kaufsbestimmungen des Kaufvertrages vom 23. Oktober 2003 bezahlen die Parteien unter anderem die Handänderungssteuer je zur Hälfte. Diese Parteivereinbarung berechtigte das Grundbuchamt A. jedoch nicht, am 5. Dezember 2003 sowohl den Erwerber als auch den Veräusserer zu veranlagern, da



ausschliesslich der Erwerber Steuersubjekt ist. Eine von Amtes wegen zu berücksichtigende Nichtigkeit einer Veranlagung liegt insbesondere dann vor, wenn eine Steuer jemandem auferlegt wird, der gemäss dem massgebenden Steuergesetz gar nicht Steuersubjekt sein kann. Nach der Rechtsprechung der Verwaltungsrekurskommission stellt die Veranlagung des Veräusserers mit der Handänderungssteuer deshalb einen schweren, zur Nichtigkeit der Veranlagung führenden Fehler dar (vgl. VRKE I/2 vom 24. Juni 2004 in Sachen J.K., S. 6 mit weiteren Hinweisen). Indem das Grundbuchamt A. nicht nur C.S. als Erwerber, sondern auch T.S. als Veräusserer veranlagte, hat sie jemanden ins Recht gefasst, der nach dem st. gallischen Recht der Handänderungssteuer offensichtlich nicht als Steuersubjekt in Frage kommt. Dementsprechend erweist sich die Veranlagung von T.S. vom 5. Dezember 2003 als nichtig, soweit sie die Handänderungssteuer im Betrag von Fr. 1'500.-- umfasst.

Nichtigkeit bedeutet absolute Unwirksamkeit einer Verwaltungsverfügung. Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen. Sie ist vom Erlass an (ex tunc) und ohne besondere amtliche Aufhebung rechtlich als nicht vorhanden und daher als unverbindlich zu betrachten. Sie ist von Amtes wegen jederzeit zu beachten (Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Band I: Allgemeiner Teil, 6. Aufl. 1986, S. 239 f. und Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, 1990, S. 118 f.).

Trotz Eintritt der Rechtskraft, Bezahlung der Steuerschuld und Fehlens eines Revisionsgrundes ist die Nichtigkeit der Veranlagung von T.S. mit der Handänderungssteuer im heutigen Zeitpunkt von Amtes wegen festzustellen. Die Feststellung bewirkt, dass die Politische Gemeinde A. verpflichtet ist, den gestützt auf die nichtige Veranlagung entrichteten Steuerbetrag von Fr. 1'500.-- zurückzuerstatten (Rhinow/Krähenmann, a.a.O., S. 118, B. III. a).

4.- Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurs von C.S. abzuweisen ist. Im Weiteren ist festzustellen, dass die Veranlagung von T.S. vom 5. Dezember 2003 nichtig ist, soweit sie die Handänderungssteuer betrifft. Die Politische Gemeinde A. ist zu verpflichten, T.S. den Betrag von Fr. 1'500.-- zurückzuerstatten.



5.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten je zur Hälfte von C.S. und der Politischen Gemeinde A. zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 800.- ist angemessen (vgl. Ziff. 362 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Da das Gemeinwesen finanzielle Interessen verfolgt, ist auf die Erhebung seines Kostenanteils nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Die Finanzverwaltung ist anzuweisen, T.S. den geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 400.-- zurückzuerstatten.

Entscheid:

1. Der Rekurs von C.S. wird abgewiesen.
2. Es wird festgestellt, dass die Veranlagung von T.S. vom 5. Dezember 2003 durch das Grundbuchamt A. nichtig ist, soweit sie die Handänderungssteuer betrifft. Die Politische Gemeinde A. wird verpflichtet, T.S. den Betrag von Fr. 1'500.-- zurückzuerstatten.
3. Die amtlichen Kosten von Fr. 800.- bezahlen C.S. und die Politische Gemeinde A. je zur Hälfte.
4. Der Kostenvorschuss von C.S. im Betrag von Fr. 400.-- wird mit dessen Kostenanteil verrechnet.
5. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, T.S. den Kostenvorschuss von Fr. 400.-- zurückzuerstatten.