



Fall-Nr.: I/2-2010/56
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/2-2010/56).

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

X und Y T, 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 4. Mai 2009 bewilligte der Gemeinderat die Überbauung einer Teilfläche von ca. 499 m² 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 aufgeteilt. Das Grundstück Nr. 002 erhielt eine Fläche von 449 m².

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 17. März 2010 erwarben X und Y T von der B AG und der Gebr. D AG das Grundstück Nr. 002 zum Preis von Fr. 170'620.-- (449 m² à Fr. 380.--) zu je hälftigem Miteigentum. Die Handänderung wurde gleichentags im Grundbuch eingetragen. Am 12. April 2010 fand auf dem Grundstück Nr. 002 die Schnurgerüstkontrolle statt. Am 24. Mai 2010 (Datum des Ausdrucks) schlossen X und Y T und die C Architektur AG einen Vertrag für Architekturleistungen zur Erstellung eines Einfamilienhauses auf diesem Grundstück.

B.- Das Grundbuchamt A veranlagte X und Y T am 31. März 2010 mit Handänderungssteuern von Fr. 1'760.20 für den Kaufpreis von Fr. 170'620.-- (Rechnung Nr. xxx/2010) und am 23. April 2010 mit einer weiteren Handänderungssteuer 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 T durch ihren Rechtsvertreter mit Eingabe vom 12. Juli 2010 und Ergänzung vom 21. September 2010 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit



St.Galler Gerichte

dem Rechtsbegehren, unter Kosten- und Entschädigungsfolge seien der angefochtene Einsprache-Entscheid und die ihm zugrunde liegende Veranlagung des Grundbuchamts A aufzuheben und die Handänderungssteuer auf der Grundlage des im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 17. März 2010 vereinbarten Kaufpreises von Fr. 170'620.-- zu veranlagern, eventualiter sei die Angelegenheit zur Neu beurteilung 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 teilweise 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 Kaufvertrages eine verpflichtende Abmachung mit der C Architektur AG bestanden. Die C Architektur bzw. die Baugesellschaft U – und nicht die Rekurrenten – erschienen als Garantieempfänger in den Garantieerklärungen für verschiedene Arbeiten. Bei geringfügigen Anpassungen des ursprünglich bewilligten Projektes – eine nachträgliche Baueingabe oder eine Projektänderung seien nicht durchgeführt worden – könne nicht davon die Rede sein, die Baute sei gänzlich 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 23. April 2010 über eine Handänderungssteuer von Fr. 5'000.-- zugrunde. Die Veranlagung der Handänderungssteuer basiert auf einem mutmasslichen Werklohn von Fr. 500'000.--. 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 19. April 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). Die Veranlagung mit der auf dem Kaufpreis von Fr. 170'620.-- geschuldeten Handänderungssteuer erfolgte mit Rechnung Nr. xxx/2010 am 31. März 2010. Die provisorische Rechnung Nr. yyy/2010 über eine zusätzliche Handänderungssteuer von Fr. 5'000.-- auf dem



mutmasslichen Werklohn von Fr. 500'000.-- erging am 23. April 2010, mithin noch innerhalb der 30-tägigen Einsprachefrist gegen die definitive Veranlagung vom 31. März 2010. Da für die Steuerbehörden bei Veranlagungsverfügungen die Rechtsbeständigkeit erst mit Ablauf der Rechtsmittelfrist eintritt (vgl. für das Recht der direkten Bundessteuer Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 8 der Vorbemerkungen zu Art. 147-153a DBG und N 26 zu Art. 131 DBG mit Hinweisen; BGE 121 II 273), stellt sich die Frage, ob es sich bei der provisorischen Rechnung um die Veranlagung einer Nachsteuer handelt, von vornherein nicht. Jedoch rechtfertigt es die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung, in der vorläufigen Steuerrechnung vom 23. April 2010 eine Verfügung zu erblicken, mit der zumindest das Bestehen einer Handänderungssteuerpflicht des Rekurrenten auf der Grundlage mit dem Kaufvertrag vom 17. März 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 17. März 2010 das Grundstück Nr. 002, U-Strasse, in A mit einer Fläche von 449 m² zum Preis von Fr. 170'620.-- (Fr. 380.--/m²) von der B AG und der Gebr. D AG erworben. Für diese Handänderung wurden sie mit Rechnung Nr. xxx/2010 vom 31. März 2010 rechtskräftig mit einer Handänderungssteuer von Fr. 1'706.20 (1% des Kaufpreises) veranlagt, wovon bei den Rekurrenten entsprechend Ziff. 2 der weiteren Vertragsbestimmungen im Kaufvertrag vom 17. März 2010 50%, d.h. Fr. 853.10 in Rechnung gestellt wurden. Am 23. 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 17. März 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 – nach dem Abschluss des Grundstückkaufvertrags vom 17. März 2010 – 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, a.a.O., 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 Grundstückskaufs 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).



St.Galler Gerichte

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



St.Galler Gerichte

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 17. März 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 13. April bis 19. Mai 2010 die Baumeisterarbeiten von der Gebr. D AG erbracht und den Rekurrenten in Rechnung gestellt (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 2.01 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 ein Werkvertrag bereits bestand oder zumindest vorgesehen war. Indessen beinhaltet 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 zwischen den Rekurrenten und der C Architektur AG - zumindest – ein am 24. Mai 2010 gedruckter, allerdings nicht unterzeichneter Vertrag über Architekturleistungen bestand (vgl. act. 9/4) 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 17. März 2010 und der Architekturvertrag vom 24. Mai 2010 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 dem Abschluss 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). Für zahlreiche Arbeitsgattungen liegen in der Tat entweder keine an die Rekurrenten gerichteten Offerten und/oder Auftragsbestätigungen in den Akten und die Unternehmer stellen der C Architektur AG Rechnung, wobei teilweise der Name der Rekurrenten, teilweise aber lediglich das Objekt ("Haus A") genannt wird.

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 (vgl. GVP 2009 Nr. 50). Zu berücksichtigen ist dabei allerdings auch, dass die C Architektur AG gemäss Ziff. 8 des Architekturvertrags zur Vertretung der Rekurrenten bei der Vergabe von Arbeiten und Lieferungen bis zum Betrag von Fr. 5'000.-- pro Bestellung befugt war (vgl. act. 9/4) und insoweit nicht als Generalunternehmer, sondern vielmehr als Vertreter der Rekurrenten auftrat. Auch diese Verträge wurden dementsprechend für die Rekurrenten geschlossen.

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.

Für einzelne Arbeitsgattungen lagen bei Abschluss des Kaufvertrags am 17. März 2010 an die Rekurrenten gerichtete Offerten und mit ihnen getroffene Vereinbarungen vor. Insbesondere hatte die I+K AG am 26. Februar 2010 den Rekurrenten Schreinerarbeiten im Zusammenhang mit Garderobe und Türen offeriert (vgl. act. 38; Schreinerarbeiten/Spezialverglasungen (innen)/Schliessanlagen). Ebenso hatte der Rekurrent als Bauherr bereits am 8. März 2010 die Auftragsbestätigung für die Ingenieurarbeiten unterzeichnet (vgl. act. 38; Honorare).

Sodann wurden für einzelne Arbeitsgattungen Offerten vor und nach Abschluss des Kaufvertrags am 17. März 2010 an die Rekurrenten gerichtet und Aufträge ihnen gegenüber nach Abschluss des Kaufvertrags bestätigt. Die Elektro M AG reichte zwar



St.Galler Gerichte

die Preiseingabe vom 13. April 2010 bei der C Architektur AG ein, bezeichnete jedoch die Rekurrenten ausdrücklich als Kunden (vgl. act. 38; Elektroanlagen).

Schliesslich liegen für verschiedene Lieferungen lediglich Rechnungen in den Akten, aus denen die Rekurrenten immerhin als Bauherren hervorgehen. Dies gilt beispielsweise für die Rechnung der N Elektro-Handels AG, H, vom 20. Juli 2010 für diverse Leuchtkörper (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 14.01).

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 17. März 2010 – und bereits vor der schriftlichen Niederlegung des Vertrags über Architekturleistungen am 24. Mai 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 im Ergebnis 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. Ein wesentlicher Teil der 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 sie 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. beispielsweise act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 2.01 vom 25. Mai 2010, Zahlungsanweisung Nr. 3; Vergütungsauftrag Nr. 3.01 vom 25. Mai 2010, Zahlungsanweisung Nr. 4; Vergütungsauftrag Nr. 6.0, Zahlungsanweisung Nr. 7). Die C Architektur AG war von den Rekurrenten am 17. 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. Daran vermag nichts zu ändern, dass aus der Solidarbürgschaft der E vom 17. Juni 2010 für die Garantieleistung der S AG, Bodenbeläge, der Name des Garantienehmers nicht ersichtlich ist, sondern lediglich das Bauobjekt ("EFH A, U-Strasse, A") genannt



wird (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 13.01 vom 30. Juni 2010, Zahlungsanweisung Nr. 17). Die Solidarbürgschaft ist für die Frage, wem gegenüber der Unternehmer haftet, nicht von Belang. Deshalb vermag auch die auf die Baugesellschaft U als Garantieempfänger ausgestellte Solidarbürgschaft des Verbandes Schweizerischer Schreinermeister und Möbelfabrikanten vom 14. April 2010 für die von der W AG geleisteten Arbeiten (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 17.01 vom 17. August 2010, Zahlungsauftrag Nr. 27) nicht das Bestehen eines Generalunternehmervertrags zwischen der C Architektur AG und den Rekurrenten zu belegen. Vergleichbares gilt auch für den Normgarantieschein der Schweizerische Mobiliar Versicherungsgesellschaft vom 28. August 2010, der im Zusammenhang mit den von der G AG erbrachten Holzbauarbeiten die C Architektur AG als Garantieempfänger nennt (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 18.01 vom 3. September 2010, Zahlungsanweisung Nr. 30). Der Garantieschein als solcher weist zwar daraufhin, dass der Handwerker als Subunternehmer tätig war und kein direktes Vertragsverhältnis zu den Rekurrenten bestand. Indessen kann aus einzelnen von der C Architektur AG eingegangenen Werkverträgen mit Subunternehmern noch nicht geschlossen werden, sie habe den Rekurrenten ein schlüsselfertiges Haus geschuldet. Vielmehr ist zu beachten, dass die C Architektur AG gemäss Ziff. 8 des mit den Rekurrenten abgeschlossenen Architekturvertrags zur Vertretung bei der Vergabe von Arbeiten und Lieferungen bis zum Betrag von Fr. 5'000.-- pro Bestellung befugt war.

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 dem 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



St.Galler Gerichte

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.

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. Ebenso bestätigten zahlreiche Handwerker ihre Aufträge gegenüber der C Architektur AG oder der Baugesellschaft U. 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 selbst wenn der Architekt einzelne Werkverträge mit Subunternehmern abschliesst 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 samt Abschluss und Abwicklung der Werkverträge 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. 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 31. März 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 Haus erwarben. 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 4. Mai 2009 bewilligt worden. Die nachträglichen Änderungen hätten lediglich geringfügige Anpassungen im Innenbereich betroffen. Es könne also nicht die Rede davon sein, die Rekurrenten hätten eine Baute erstellt, die gänzlich nach ihren Wünschen gestaltet worden sei. Dass deren Wünsche derart weitgehend mit dem vorbestehenden Projekt deckten, dürfe eher unwahrscheinlich sein.

Aus den Akten ergibt sich, dass die Rekurrenten erstmals im September 2009 Interesse an einer der vier Liegenschaften an der Schachenstrasse in A bekundeten. Anlässlich einer Besprechung vom 2. Dezember 2009 wurden am Projekt einzelne Anpassungen vorgenommen, nämlich beim Grundriss der Küche und des Untergeschosses (vgl. act. 39; Register "Baueingabe"). Eine Änderung der Baueingabe war – soweit sich aus den vorliegenden Akten ersichtlich – dadurch nicht erforderlich. Aus der mehr oder weniger unveränderten 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) Die Schnurgerüstkontrolle auf dem Grundstück Nr. 002 fand am 12. April 2010 statt (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 31.01). Mithin ist davon auszugehen, dass mit dem Bau des Gebäudes erst nach dem Abschluss des Kaufvertrags am 17. März 2010 begonnen wurde.

e) Zusammenfassend ergibt sich damit, dass der Kaufvertrag zwischen den Rekurrenten einerseits und der B AG und der Gebr. D AG andererseits vom 17. März 2010 über das Grundstück Nr. 002 an der U-Strasse 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. Dementsprechend bestand kein Anlass, auf dem – mutmasslichen – Werklohn von Fr. 500'000.-- eine Handänderungssteuer zu erheben. Daher 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 23. April 2010 sind aufzuheben. Es ist festzustellen, dass es mit der rechtskräftigen Veranlagung einer Handänderungssteuer von Fr. 1'706.20 für den Kauf des Grundstückes Nr. 002, A, gemäss Rechnung Nr. xxx/2010 des Grundbuchamtes A vom 31. März 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^{bis} und Art. 29 HonO). Die ausseramtliche Entschädigung wird den am Verfahren Beteiligten nach Obsiegen und Unterliegen auferlegt (Art. 98^{bis} VRP). Da der Rekurs gutzuheissen ist, sind den Rekurrenten die ausseramtlichen Kosten vollständig zu entschädigen (Art. 98^{ter} 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 23. April 2010 (Rechnung Nr. yyy/2010) werden aufgehoben.
2. Es wird festgestellt, dass es mit der rechtskräftigen Veranlagung einer Handänderungssteuer von Fr. 1'706.20 für den Kauf des Grundstückes



Nr. 002, A, gemäss Rechnung Nr. xxx/2010 des Grundbuchamtes A vom

31. März 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.