



Fall-Nr.: I/2-2010/91
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 08.12.2011
Entscheiddatum: 08.12.2011

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 08.12.2011

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 (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/2, 8. Dezember 2011, I/2-2010/91).

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

X, Rekurrent,

vertreten durch lic.iur. Thomas Bolt, Rechtsanwalt, Auerstrasse 2, Postfach 91,
9435 Heerbrugg,

gegen

Gemeinderat A, Vorinstanz,

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



St.Galler Gerichte

betreffend

Handänderungssteuer

Sachverhalt:

A.- Die B AG erwarb am 2. Juli 2007 das Grundstück Nr. 001 an der F-Strasse in A. Nachdem am 26. Mai 2010 für X sowie die "Baugesellschaft F-Strasse, c/o C Architektur AG" als Bauherren Baugesuche für vier Einfamilienhäuser eingereicht worden waren, wurde vom Grundstück Nr. 001 am 30. Juni 2010 unter anderem das Grundstück Nr. 002 abgetrennt. Am 7. Juli 2010 erstellte die C Architektur AG für X einen Kostenvoranschlag für das Architektenhonorar über Fr. 65'000.--. Die Baubewilligung für das Einfamilienhaus auf dem Grundstück Nr. 002 an der F-Strasse wurde X am 19. Juli 2010 erteilt. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 27. August 2010 erwarb X von der B AG das Grundstück Nr. 002 zum Preis von Fr. 201'960.-- (561 m² à Fr. 360.--). Die Handänderung wurde gleichentags im Grundbuch eingetragen.

B.- Das Grundbuchamt A veranlagte X am 23. September 2010 mit Handänderungssteuern von Fr. 2'019.60 für den Kaufpreis von Fr. 201'960.-- (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 von A am 18. Oktober 2010 ab.

C.- Gegen den Einsprache-Entscheid vom 18. Oktober 2010 (versandt: 22. Oktober 2010) erhob X mit Eingabe vom 1. November 2010 (Poststempel: 2.11.2010) und Ergänzung seines Rechtsvertreters vom 10. Dezember 2010 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Rechtsbegehren, unter Kosten- und Entschädigungsfolge seien der angefochtene Einsprache-Entscheid und die ihm zugrunde liegende Veranlagung des Grundbuchamts A vom 23. September 2010 aufzuheben und es sei festzustellen, dass es mit einem Handänderungssteuerbetrag von Fr. 2'019.60 gemäss Rechnung Nr. xxx/2010 sein Bewenden habe.



St.Galler Gerichte

Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassung vom 7. April 2011 die Abweisung des Rekurses unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Am 27. Juni 2011 ersuchte das Gericht den Rekurrenten, die von ihm und den Unternehmern unterzeichneten Werkverträge einzureichen. Am 12. Juli 2011 reichte der Rekurrent weitere Unterlagen ein und führte aus, es seien keine schriftlichen Werkverträge abgeschlossen worden. Die Arbeitsvergabe sei vielmehr gestützt auf schriftliche Offerten und Auftragsbestätigungen der Handwerker sowie auf mündliche oder briefliche Akzente des Rekurrenten erfolgt. Der Vertreter der Vorinstanz nahm dazu am 31. Oktober 2011 Stellung und wies darauf hin, die Mehrheit der Unterlagen weise ein Datum nach dem Erlass der angefochtenen Verfügung am 23. September 2010 oder gar nach der Rekurerhebung und –ergänzung am 1. November 2010 bzw. am 10. Dezember 2010 auf. Abzustellen sei aber auf den Willen der Parteien im Zeitpunkt des Verkaufs der Liegenschaft.

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 Rekurerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 2. November 2010 (Poststempel) ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt zusammen mit der Ergänzung vom 10. Dezember 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 18. Oktober 2010 liegt die Rechnung des Grundbuchamtes A Nr. yyy/2010 vom 23. September 2010 zugrunde. Die Veranlagung der Handänderungssteuer basiert auf einem mutmasslichen Werklohn von Fr. 500'000.--. Für den Steuerbetrag von Fr. 5'000.-- wurde eine Zahlungsfrist bis 25. Oktober 2010 angesetzt. Zudem wurden das gesetzliche



Pfandrecht und die Möglichkeit, bei der Verwaltungsrekurskommission Rekurs zu erheben, erwähnt. Für die definitive Veranlagung wurde um die Einreichung einer Kopie des Generalunternehmer- bzw. Werkvertrags gebeten.

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 –zumindest – eine Verfügung zu erblicken, mit der 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.- Der Rekurrent hat am 27. August 2010 das nicht überbaute Grundstück Nr. 002, F-Strasse, in A mit einer Fläche von 561 m² zum Preis von Fr. 201'960.-- von der B AG erworben. Für diese Handänderung wurde er mit Rechnung Nr. xxx/2010 vom 23. September 2010 rechtskräftig mit einer Handänderungssteuer von Fr. 2'019.60 (1% des Kaufpreises) veranlagt, wovon beim Rekurrenten entsprechend Ziff. 2 der weiteren Vertragsbestimmungen im Kaufvertrag vom 27. August 2010 50%, d.h.Fr. 1'009.80 in Rechnung gestellt wurden. Ebenfalls am 23. September 2010 wurde der Rekurrent 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 27. August 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, der Rekurrent sei als Baugesuchsteller aufgetreten. Er und nicht etwa ein Generalunternehmer habe mit den Handwerkern verhandelt und kontrahiert. So habe er die Baumeisterarbeiten direkt der G GmbH vergeben. Auf der Auftragsbestätigung sei er als Bauherr und Besteller aufgeführt. Im Angebot der Elektro F AG werde der Rekurrent als Kunde und mithin als Auftraggeber, die C Architektur AG lediglich als Architekt bezeichnet. Auch für alle anderen Bauleistungen habe der Rekurrent die Offerten in eigenem Namen eingeholt. In sämtlichen Auftragsbestätigungen figuriere er als Auftraggeber und Vertragspartner der Bauhandwerker. Er habe in der Zwischenzeit auch verschiedene Handwerkerrechnungen erhalten und bezahlt. Die Zahlungen an die C Architektur AG betreffen lediglich das Bauland und die Architekturleistungen. Es werde nicht genau das vorprojektierte "Standardhaus" erstellt, sondern ein individuell auf die Bedürfnisse und Wünsche des Rekurrenten abgestimmtes Objekt. Mit dem Grundstückkauf seien weder Verpflichtungen zum Erwerb eines schlüsselfertigen Hauses oder etwa von Bauleistungen aus einer Hand noch diesbezügliche Erwartungen seitens der B AG oder der C Architektur AG verbunden gewesen. Der Rekurrent habe mit niemandem einen Werkvertrag über die Erstellung eines schlüsselfertigen Hauses aus einer Hand geschlossen. Allein aus dem Umstand, dass die C Architektur AG auch als



St.Galler Gerichte

Generalunternehmerin tätig sei, könne nicht auf einen mit dem Kaufvertrag zusammenhängenden Werk- bzw. Generalunternehmervertrag geschlossen werden.

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 Grundstückkauf (zwanzig Tage) abgeschlossen wurden und zudem auf einem Angebot basierten, welches bereits vor dem Grundstückkauf 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 Grundstückkauf bei einer Konventionalstrafe von Fr. 50'000.-- vereinbarte Verpflichtung, die Bauarbeiten einer bestimmten Unternehmung zu übertragen, hin (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2P.302/2005 vom 4. November 2005 E. 4.2). 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) Unter den Verfahrensbeteiligten ist unbestritten, dass zwischen dem Rekurrenten und der Verkäuferin des Baulandes, der B AG, neben dem Kaufvertrag keine weiteren vertraglichen Verbindungen im Zusammenhang mit der Überbauung des Grundstückes Nr. 002 bestehen. Unbestritten ist auch, dass zwischen dem Rekurrenten und der C



St.Galler Gerichte

Architektur AG ein Architektenvertrag abgeschlossen wurde. Ebenfalls unbestritten ist, dass zwischen der Verkäuferin des Baulandes und dem Architekturbüro 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 und des Architekturvertrags sich gegenseitig insofern bedingten, als der Verkauf des Baulandes durch die B AG von der Übernahme des von der C Architektur AG ausgearbeiteten Projektes abhing. 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 der Rekurrent bei der Arbeitsvergabe in der Wahl der ausführenden Unternehmer und der Gestaltung des Innenausbaus völlig gebunden war. Vielmehr deuten seine Erkundigung nach geeigneten Handwerkern (act. 11/4) sowie die an ihn gerichteten Auftragsbestätigungen für Baumeisterarbeiten (act. 11/5), Kücheneinbauten (act. 11/15) und Sanitäreinrichtungen (act. 32/30, ohne Hinweis auf ein Generalunternehmen), Offerten für die Elektroinstallationen (act. 11/6), eine zentrale Staubsauganlage (act. 11/7), Parkettböden (offenbar mit Konkurrenzofferte; act. 11/10), Türen und Einbauschränke (act. 11/8), Fenster (act. 11/9), Sanitäreinrichtungen (act. 11/13) und Waschkücheneinbauten (act. 11/16), die Konkurrenzofferten für ein Cheminée (act. 11/11 und 12), die Korrespondenz über die gerechtfertigte Höhe der Vorplatz- und Gärtnerarbeiten (act. 32/30) sowie die Übereinstimmung der Adresse des Bauherrn mit der Rechnungsadresse (act. 32/35a) darauf hin, dass er mit dem Kauf des Baulandes nicht ein schlüsselfertiges Einfamilienhaus erwarb, sondern frei war, mit wem er das Grundstück – im Rahmen des von der C Architektur AG übernommenen Projektes – überbauen wollte. Dass der Rekurrent als Bauherr mit den einzelnen Handwerkern Werkverträge über einzelne Arbeiten abschloss, wird durch die an ihn gerichteten Rechnungen des Baumeisters für Akontozahlungen (act. 11/18, 19 und 20), des Gerüstbauers für eine Teilzahlung (act. 11/21) und des Ingenieurbüros (act. 11/22)



sowie durch den Auszug aus dem Baukonto, in welchem die einzelnen Unternehmer, beispielsweise ein Heizungsplaner, als Begünstigte der Vergütungsaufträge genannt werden (act. 11/23), nahegelegt. Dass keine von den einzelnen Unternehmern und vom Rekurrenten unterzeichnete Werkverträge vorliegen, schadet nicht, da Offerten, Auftragsbestätigungen und Rechnungen der Unternehmer ausnahmslos an den Rekurrenten gerichtet sind und für den Werkvertrag keine gesetzlichen Formvorschriften bestehen (vgl. Zindel/Pulver, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, OR I, 4. Aufl. 2007, N 16 vor Art. 363-379 des Schweizerischen Obligationenrechts; SR 220, abgekürzt: OR). Selbst die Vorinstanz lässt festhalten, dem Rekurrenten stehe es frei, mit den beauftragten Unternehmern keine schriftlichen Werkverträge abzuschliessen (vgl. Stellungnahme vom 31. Oktober 2011 S. 2, act. 38).

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 als General- oder Totalunternehmer – der die gesamte Ausführung eines Bauwerkes übernimmt (Generalunternehmer) und auch die Planungs-, namentlich die Projektierungsarbeiten für das vom Bauherrn bestellte Bauwerk leistet (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) – Verträge mit den einzelnen (Sub-)Unternehmern abgeschlossen hat. Die ausführenden Unternehmer sind damit nicht gegenüber einem General- oder Totalunternehmer, sondern unmittelbar gegenüber dem Bauherrn für die Erstellung der einzelnen Gebäudeteile rechtlich verantwortlich. Der Rekurrent hat denn auch beispielsweise die Rechnung über die Umgebungsarbeiten selbständig geprüft und sich selbst unmittelbar an den mit den Arbeiten betrauten Unternehmer gewandt (vgl. act. 32/32).

cc) 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 mit einer Bauführung üblichen Aufgaben erfüllte. Entscheidend ist, dass der Rekurrent mit den verschiedenen Handwerkern einzelne, weder unter einander noch insbesondere mit dem Vertrag über den Kauf des Baulandes verbundene Werkverträge abschloss. Der Rekurrent war damit zumindest teilweise frei, wie und mit wem er das erworbene Land überbauen wollte. Insbesondere stand im Zeitpunkt des Kaufs des Bodens noch nicht fest, mit welchen Handwerkern der Rekurrent Werkverträge abschliessen würde. 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.

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 schliesst das Bestehen eines – mündlich abgeschlossenen – Werkvertrages nicht aus. Ein Indiz dafür erblickt sie darin, dass kein unterzeichneter Architekturvertrag vorliegt. Dass die C Architektur AG den Rekurrenten lediglich auf der Basis eines – mündlichen – Architekturvertrags auf Honorarkostenbasis berate und unterstütze, sei unwahrscheinlich. Vielmehr dürfte sich der Rekurrent für ein fertig geplantes Projekt und im Internet schlüsselfertig inseriertes Einfamilienhaus interessiert haben. Grundrisse und Fassaden der Gebäude auf den Nachbargrundstücken wichen kaum voneinander ab. Es würden äusserlich weitgehend identische Häuser gebaut. Die Leistungen der C Architektur AG beschränkten sich nicht auf die Planung. Mit dem mündlichen Architekturvertrag habe die wahre Natur des Geschäfts verschleiert werden sollen.



Die äusserlich weitgehend identische Erscheinung der Gebäude setzt keinen General- oder Totalunternehmervertrag über die schlüsselfertige Erstellung des Einfamilienhauses voraus. Dafür reicht es aus, dass sich der Erwerber des Grundstückes verpflichtet, das von einem bestimmten Architekten entwickelte Bauprojekt zu übernehmen. Die Einheitlichkeit der Fassaden kann zudem auch Folge entsprechender baupolizeilicher Vorschriften sein.

cc) Die Vorinstanz weist sodann darauf hin, eine Mehrheit der eingereichten Offerten, Auftragsbestätigungen und Rechnungen datierten nach der Veranlagung mit der Handänderungssteuer am 23. September 2010 und teilweise gar nach der Rekurerhebung und –ergänzung vom 1. November 2010 bzw. 10. Dezember 2010. Dass die Offerten, Auftragsbestätigungen und Rechnungen zu einem wesentlichen Teil nach der Veranlagung mit der Handänderungssteuer und teilweise auch nach der Rekurerhebung datiert sind, hängt damit zusammen, dass die Handänderungssteuer – wohl entsprechend der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung zur Zulässigkeit der Erhebung einer Nachsteuer (GVP 2007 Nr. 42) – unmittelbar nach Abschluss des Kaufvertrags vom 27. August 2010 veranlagt wurde. Die dargelegte zeitliche Abfolge kann auch als Indiz dafür herangezogen werden, dass die Verträge mit den einzelnen Unternehmern erst nach dem Kauf des Grundstücks eingegangen wurden und bis dahin keine Verpflichtung des Rekurrenten bestand, in welcher Weise er das Grundstück im Rahmen des übernommenen Projektes überbauen musste.

Auch aus der Ausschreibung der Grundstücke im Internet wird ersichtlich, dass der Erwerb des Baulandes mit einem schlüsselfertigen Einfamilienhaus zwar möglich, aber für den Verkauf des Bodens nicht zwingend war. Zum Verkauf wurden sowohl das Bauland allein als auch Einfamilienhäuser angeboten (vgl. act. 10/1+2). Im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 27. August 2010, der gleichentags auch im Grundbuch eingetragen worden ist, stellen die Parteien ausdrücklich fest, der Kaufvertrag werde "ohne Rücksicht auf den allenfalls späteren Abschluss eines Werkvertrages" abgeschlossen. Dass zwischen den Parteien später ein Werkvertrag zustande kommt, wurde lediglich als Möglichkeit offen gehalten (Ziff. 2 der weiteren Vertragsbestimmungen). Ein Werkvertrag, sei es integrierend oder ausbedungen, war nicht mit dem Kaufvertrag verbunden. Nutzen, Lasten und Gefahr gingen mit dem Grundbucheintrag – und nicht mit der Bauvollendung – auf den Erwerber über



(vgl. act. 10/24). Schliesslich gelingt es der Vorinstanz auch nicht, einen Pauschalpreis oder die Übernahme von Baugarantien durch die Verkäuferin zu belegen.

dd) Auch der von der Vorinstanz erwähnte Baubeginn einige wenige Tage vor dem Abschluss des Kaufvertrags über das Grundstück spricht nicht für den Kauf eines schlüsselfertigen Hauses, zumal die Baubewilligung aufgrund des vom Rekurrenten übernommenen Projektes in diesem Zeitpunkt bereits vorlag.

ee) Schliesslich macht die Vorinstanz mit Hinweis auf die vom Rekurrenten eingereichten Kontoauszüge geltend, der Rekurrent sei sich darüber im Klaren gewesen, dass der Kauf des Grundstückes unmittelbar mit der Bebauung desselben im Zusammenhang gestanden und somit "die beiden Geschäfte als Ganzes" wirtschaftlich dem Verkauf eines fertigen Hauses gleichgekommen seien. 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 wäre. 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.

e) Zusammenfassend ergibt sich damit, dass der Kaufvertrag zwischen dem Rekurrenten und der B AG vom 27. August 2010 über das Grundstück Nr. 002 an der F-Strasse in A 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. Dementsprechend ist der Rekurs gutzuheissen und der angefochtene Einsprache-Entscheid der Vorinstanz vom 23. September 2010 und die ihm zugrunde liegende



St.Galler Gerichte

Rechnung Nr. yyy/2010 vom 18. Oktober 2010 sind aufzuheben. Es ist festzustellen, dass es mit der rechtskräftigen Veranlagung einer Handänderungssteuer von Fr. 2'019.60 für den Kauf des Grundstückes Nr. 002, A, gemäss Rechnung Nr. xxx/2010 des Grundbuchamtes A vom 23. September 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 Entscheidgebühr von Fr. 2'000.-- ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die Finanzverwaltung ist anzuweisen, dem Rekurrenten den geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'200.-- 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 eine Kostennote über Fr. 2'808.--, nämlich ein Honorar von Fr. 2'500.-- zuzüglich Barauslagen von pauschal 4% und Mehrwertsteuer von 8%. 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 erscheint ein Honorar von Fr. 2'808.-- 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 18. Oktober 2010 und die ihm zugrunde



liegende Veranlagung des Grundbuchamtes A vom 23. September 2010

(Rechnung Nr. yyy/2010) werden aufgehoben.

2. Es wird festgestellt, dass es mit der rechtskräftigen Veranlagung einer Handänderungssteuer von Fr. 2'019.60 für den Kauf des Grundstückes Nr. 002, A, gemäss Rechnung Nr. xxx/2010 des Grundbuchamtes A vom 23. September 2010 sein Bewenden hat.
3. Die politische Gemeinde A bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 2'000.--.
4. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, dem Rekurrenten den Kostenvorschuss von Fr. 1'200.-- zurückzuerstatten.
5. Die politische Gemeinde A hat den Rekurrenten mit Fr. 2'808.-- (Mehrwertsteuer inbegriffen) zu entschädigen.