



Fall-Nr.: B 2008/173
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 24.03.2009
Entscheiddatum: 24.03.2009

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 24. März 2009

**Steuerrecht, Handänderungssteuer, Art. 241 und 243 StG (sGS 811.1).
Voraussetzungen für die Zurechnung des Werklohns zum Kaufpreis wegen
enger Verbindung von Werkvertrag und Kaufvertrag bejaht
(Verwaltungsgericht, B 2008/173).**

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter Dr. E. Oesch-Frischkopf,
lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

J. und E.,

Beschwerdeführer,

beide vertreten durch Rechtsanwalt G.

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Abteilung I/2, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,



und

Politische Gemeinde Quarten, vertreten durch den Gemeinderat, 8882 Unterterzen,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

Handänderungssteuer

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ Die Aktiengesellschaft X. war Eigentümerin der Parzelle Nr. 758, Grundbuch Quarten. Auf diesem und weiteren Grundstücken baute die Quarten Projekte AG eine Hotel- und Appartementanlage, das sogenannte "Resort Walensee".

J. und E. schlossen am 14. März 2007 mit der Quarten Projekte AG einen Grundsatzvertrag "Resort Walensee" ab. Dieser bezog sich auf ein genau bestimmtes Stockwerkeigentum auf dem Stammgrundstück Nr. 758. J. und E. verpflichteten sich insbesondere zum Abschluss eines Kaufvertrags über Stockwerkeigentum und eines Werkvertrags über die Erstellung der Bauten (Stockwerkeigentum). Die Quarten Projekte AG verpflichtete sich ihrerseits, die sie betreffenden Verträge zu unterzeichnen und besorgt zu sein, dass die anderen beteiligten Parteien (Aktiengesellschaft X. und Resort Walensee AG) ihre Verträge ebenfalls unterzeichneten. Der vereinbarte Kaufpreis von Fr. 803'327.16 setzte sich zusammen aus Fr. 79'540.30 für den Landanteil, Fr. 707'720.32 für den Bauanteil und Fr. 16'066.54 für 2 Prozent Handänderungskosten.



St.Galler Gerichte

Am gleichen Tag wurde ein Totalunternehmer-Werkvertrag zwischen J. und E. sowie der Quarten Projekte AG über die schlüsselfertige Erstellung der Baute gemäss Baubeschrieb gegen einen Werklohn von Fr. 707'720.32 abgeschlossen.

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 30. März 2007 veräusserte die Aktiengesellschaft X. & Cie. J. und E. das Stockwerkeigentum Nr. 10342 (zu je hälftigem Miteigentum), 98/10'000 Miteigentum an Grundstück Nr. 758 sowie das Sonderrecht an der 4 1/2-Zimmerwohnung inklusive Kellerabteil zum Kaufpreis von Fr. 79'540.30.

Am 4. Oktober 2007 veranlagte das Grundbuchamt Quarten J. und E. ausgehend von einem Preis von Fr. 787'260.62 mit Handänderungssteuern von Fr. 7'872.60. Eine von J. und E. gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wies der Gemeinderat am 7. Februar 2008 ab.

B./ Mit Eingabe vom 27. Februar 2008 erhoben J. und E. Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, der Entscheid des Gemeinderates Quarten und die Handänderungssteuerveranlagung seien aufzuheben, soweit diese den Kaufpreis von Fr. 79'540.30 und somit einen Handänderungssteuerbetrag von Fr. 795.40 übersteige. Zur Begründung wurde im wesentlichen vorgebracht, es sei falsch, den Grundstückspreis und den Werklohn als Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer zusammenzurechnen. Die Aktiengesellschaft X. habe nie den Willen gehabt, ein schlüsselfertiges Haus zu verkaufen. Diese sei lediglich am Landverkauf interessiert gewesen. Gemeinsame wirtschaftliche Absichten zwischen ihr und der Quarten Projekte AG fehlten, womit auch keine Identität von Landverkäufer und Werkunternehmer vorliege. Die Zusammenrechnung von Landanteil und Baute sei aus diesen Gründen nicht möglich.

Die Verwaltungsrekurskommission wies den Rekurs mit Entscheid vom 20. August 2008 ab. Sie erwog, aus der Sicht der Erwerber bildeten angesichts des Grundsatzvertrages vom 14. März 2007 Boden und Werk faktisch eine Einheit. Es müsse davon ausgegangen werden, dass sich J. und E. mit dem Grundsatzvertrag vom 14. März 2007 zum Kauf einer als Stockwerkeinheit ausgestalteten Wohnung verpflichteten und am gleichen Datum einen Werkvertrag zum Bau und Innenausbau



St.Galler Gerichte

dieser Stockwerkeinheit schlossen. Sie seien deshalb im Entscheid, wann, wie und mit wem sie das erworbene Land überbauen wollten, in jeder Hinsicht gebunden gewesen. Die Vorinstanz sei richtigerweise von einer sogenannten Baubindung ausgegangen und habe zu Recht den Kaufpreis und den Werklohn zusammengerechnet.

C./ Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 24. September 2008 erhoben J. und E. Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit den Anträgen, der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 20. August 2008 und die Handänderungssteuerveranlagung vom 4. Oktober 2007 seien aufzuheben, soweit diese den Kaufpreis von Fr. 79'540.30 und somit einen Handänderungssteuerbetrag von Fr. 795.40 übersteigen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. J. und E. halten an ihrem bereits im Rekursverfahren vorgebrachten Standpunkt fest. Die Aktiengesellschaft X. sei in keiner Art und Weise an der Erstellung der Bauten interessiert oder gar beteiligt gewesen. Da nicht von einer tatsächlichen oder wirtschaftlichen Identität zwischen Landverkäufer und Werkunternehmer ausgegangen werden könne, fehle es auch an der erforderlichen einfachen Gesellschaft. Zwar bestehe aus der Sicht des Erwerbers eine Baubindung, doch lasse sich damit die notwendige wirtschaftliche Identität zwischen dem Verkäufer und dem Werkunternehmer nicht begründen. Ferner könne nicht sein, dass die st. gallische Verwaltungspraxis und Rechtsprechung diese wirtschaftliche Identität als Voraussetzung nicht für erforderlich hielten. Nicht jedes irgendwie geartete Zusammenwirken oder Absprechen von zwei Parteien vermöge die notwendige wirtschaftliche Identität zu begründen.

Die Vorinstanz schloss in ihrer Vernehmlassung vom 22. Oktober 2008 unter Hinweis auf die Erwägungen im Rekursentscheid auf Abweisung der Beschwerde.

Die Gemeinde Quarten beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 3. November 2008 die Abweisung der Beschwerde.

Die Beschwerdeführer verzichteten auf eine Stellungnahme zu den Vernehmlassungen der Vorinstanz und der Gemeinde Quarten.

Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.



Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP; Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG). Die Beschwerdeführer sind zur Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert, und ihre Eingabe entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 StG in Verbindung mit 196 Abs. 1 und Art. 161 StG sowie Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2. 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). Die Steuer wird vom Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers erhoben (Art. 243 Abs. 1 StG).

2.1. Zur Frage der sogenannten Baubindung besteht eine ständige Praxis des Verwaltungsgerichts. Eine solche liegt dann vor, wenn ein Kaufvertrag über ein Grundstück derart mit einem Werkvertrag verbunden ist, dass Boden und Werk faktisch eine Einheit bilden. In diesem Fall ist die Handänderungssteuer auf der Summe von Bodenpreis und Werklohn zu entrichten (vgl. GVP 1966 Nr. 3; GVP 1987 Nr. 24; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 444 f.). Kauf- und Werkvertrag hängen so voneinander ab, 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 dabei, ob der Erwerber mit dem Abschluss eines Kaufvertrags und eines damit verbundenen Werkvertrags 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 (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 444 mit Hinweis auf GVP 1976 Nr. 21). Die Praxis hat zu diesem Zweck zahlreiche Indizien



St.Galler Gerichte

entwickelt, die den Steuerbehörden als Entscheidungshilfen dienen. Entscheidend sind die Verhältnisse bei Vertragsschluss.

Solche Indizien liegen etwa dann vor, wenn Kaufvertragsbestimmungen im Werkvertrag integriert sind, der Kauf- oder Besitzesantritt 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 (Steuerbuch, StB 243 Nr. 1).

Eine Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn erfolgt in der Regel in Fällen, wo der Veräusserer und der Werkunternehmer identisch sind. Zur Frage, ob Landveräusserer und Werkunternehmer verschiedene Personen sein können, bestehen unterschiedliche kantonale Veranlagungspraxen.

Nach st. gallischer Veranlagungspraxis ist die fehlende Identität von Verkäufer und Unternehmer kein Hindernis der Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn. Art. 243 Abs. 1 StG sagt über den Empfänger der Leistungen des Erwerbers nichts aus und schliesst somit den Fall, dass auch Leistungen an einen Dritten in die Berechnungsgrundlage für die Handänderungssteuer eingeschlossen werden können, nicht aus (vgl. StB 243 Nr. 1). An dieser Auslegung ist festzuhalten. Wie erwähnt, ist aber erforderlich, dass ein innerer Zusammenhang zwischen Kauf- und Werkvertrag in dem Sinne bejaht werden kann, dass der eine Teil des Vertrags ohne den anderen nicht abgeschlossen 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.

2.2. Soweit die Beschwerdeführer vorbringen, die Aktiengesellschaft X. als Veräussererin habe mit der Quarten Projekte AG als Werkunternehmerin nie gemeinsam eine schlüsselfertige Baute verkaufen wollen, sind diese Einwendungen unbehelflich. Wie dargelegt, wird nach st. gallischer Praxis weder die Identität von Landveräusserer und Werkunternehmer noch ein Zusammenwirken zwischen diesen beiden vorausgesetzt. Entscheidend und im folgenden zu prüfen ist vielmehr die Frage, ob die vorliegenden



Verträge derart miteinander verbunden sind, dass im Ergebnis kaum ein Unterschied besteht zum Fall, bei welchem der Käufer ein fertig erstelltes Haus erwirbt.

2.3. Die Vorinstanz hat zunächst festgehalten, dass beim Erwerb von Stockwerkeigentum ein getrennter Erwerb von Baute und Grundstück zivilrechtlich nicht möglich sei. Es sei fraglich, inwieweit von einem Landerwerb gesprochen werden könne. Wie es sich damit verhält, kann im vorliegenden Verfahren offenbleiben. Die Vorinstanz hat zahlreiche Tatbestandsmerkmale aufgelistet, welche klarerweise für eine Einheit von Veräusserungsgeschäft und Werkerstellung sprechen. Diese Feststellungen werden von den Beschwerdeführern auch nicht bestritten.

Wie dem Grundsatzvertrag vom 14. März 2007 zu entnehmen ist, verpflichteten sich die Beschwerdeführer zum Abschluss eines Kaufvertrags über eine genau bestimmte Stockwerkeinheit sowie eines Werkvertrags über die Erstellung der Baute. Der Werkvertrag wurde gleichentags mit der Quarten Projekte AG abgeschlossen. Die Vorinstanz führte zutreffend aus, dass aufgrund dieser Verträge die Beschwerdeführer im Entscheid, wann, wie und mit wem sie das erworbene Land überbauen wollten, in jeder Hinsicht gebunden waren. Der Kaufvertrag hätte ohne die Unterzeichnung des Werkvertrags nicht abgeschlossen werden können. Dies ergibt sich zum einen auch aus Ziff. V des Grundsatzvertrages, wonach der Kauf der Wohnung solange nicht abgewickelt werden konnte, als die vereinbarten Anzahlungen nicht oder nicht rechtzeitig erfolgten, und zum anderen aus Ziff. 4 des Kaufvertrags, die den Abschluss des Werkvertrags als Bedingung für den Abschluss des Kaufvertrags voraussetzte. Die Erwerber waren somit verpflichtet, vor der Grundbucheintragung einen Werkvertrag mit der Quarten Projekte AG abzuschliessen. Auch die zeitlichen Umstände sprechen für die Annahme eines inneren Zusammenhangs. Der Werkvertrag wurde sogar vor dem Kaufvertrag und auch vor der Eintragung im Grundbuch abgeschlossen und bildete einen Bestandteil des Kaufvertrags. Demnach bedingten sich der Werkvertrag und der Kaufvertrag gegenseitig, und das rechtliche Schicksal der Verträge war ein einheitliches.

Ein weiteres Indiz ist sodann auch darin zu sehen, dass die Beschwerdeführer den Werkunternehmer nicht selber aussuchen konnten, sondern in ihrer Wahl gebunden



waren. Sowohl der Grundsatzvertrag wie auch der Kaufvertrag verpflichteten sie zum Abschluss des Werkvertrags mit der Quarten Projekte AG.

Schliesslich weist die Vorinstanz darauf hin, dass im Rahmen des Projekts "Resort Walensee" schlüsselfertige Wohnungen öffentlich zum Verkauf angeboten wurden. In der Tat lag bereits vor dem Grundstückkauf ein fertiges Überbauungsprojekt vor. Zur Realisation des Projektes war gemäss Ziff. III des Grundsatzvertrags vorausgesetzt, dass bis spätestens am 31. Dezember 2007 92 Grundsatzverträge bezüglich 92 Wohneinheiten mit Käuferschaften abgeschlossen waren und die notwendigen Bewilligungen durch die Behörden, insbesondere eine verwendbare Baubewilligung, vorlagen. Erst wenn diese genannten Vorbehalte erfüllt waren, erfolgte die Unterzeichnung der Kaufverträge. Angesichts dieser Gegebenheiten waren die Beschwerdeführer in ihren Entscheidungen nicht frei. Damit ist klarerweise von einer Einheit des Geschäfts auszugehen.

2.4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der erforderliche innere Zusammenhang zwischen Kauf- und Werkvertrag im vorliegenden Fall eindeutig gegeben ist und die Gemeinde Quarten die Handänderungssteuer - trotz fehlender Identität von Verkäufer und Werkunternehmer - auch vom Werklohn für das Stockwerkeigentum erheben durfte. Das führt zur Abweisung der Beschwerde.

3. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 2'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen.

Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 98bis VRP).

Demnach hat das Verwaltungsgericht

zu Recht erkannt:



1./ Die Beschwerde wird abgewiesen.

2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 2'000.-- bezahlen die Beschwerdeführer unter Verrechnung des geleisteten Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- die Beschwerdeführer (durch Rechtsanwalt G.)
- die Vorinstanz
- die Beschwerdegegnerin

am:

Rechtsmittelbelehrung:



Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.