

# **SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2012/31 vom 21. August 2013**

Sg Verwaltungsgericht, 2013-08-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg\\_publicationen\\_B\\_2012\\_31](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2012_31)

FR: SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2012/31 du 21 août 2013

IT: SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2012/31 del 21 agosto 2013

## **Regeste**

Steuerrecht, Art. 241 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Bestätigung der Rechtsprechung, wonach die Handänderungssteuer nur dann auf der Summe von Bodenpreis und Werklohn bemessen werden kann, wenn sich der Erwerber vom Veräusserer oder einem Dritten die Erstellung einer schlüsselfertigen Baute versprechen liess und es ohne den Abschluss dieses General- oder Totalunternehmervertrages nicht zum Grundstückkauf gekommen wäre (sog. Baubindung). Ein mit dem Kaufvertrag zusammenhängender Vertrag über eine Teilleistung und die Übernahme eines Bauprojekts rechtfertigen die Zusammenrechnung nicht (Verwaltungsgericht, B 2012/31; nahezu identisch die Entscheide B 2012/32 und 33).

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Die Beschwerdeführerin beantragt unter anderem, die Handänderungssteuer für die Handänderung des Grundstücks Nr. 0001 in St. Margrethen sei für den Kaufpreis mit Fr. 1'896.20 zu veranlagern. Für den am 16. April 2010 erfolgten Erwerb des Grundstücks Nr. 0001, V.-strasse 01, St. Margrethen, zu einem Preis von Fr. 189'620.-- veranlagte die Beschwerdeführerin die Beschwerdegegner mit Rechnung Nr. 10.244/2010 vom 28. April 2010 mit einer Handänderungssteuer von Fr. 1'896.20 (1% des Kaufpreises). Diese Veranlagung war weder Gegenstand des Einsprache- noch des Rekursverfahrens, ist längst formell rechtskräftig und daher auch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Auf den diesbezüglichen Antrag kann nicht eingetreten werden.

### **E. 3**

Streitgegenstand des Beschwerdeverfahrens ist die mit Rechnung Nr. 10.243/2010 vom 28. April 2010 veranlagte Handänderungssteuer über Fr. 5'000.--.

#### **E. 3.1**

Gemäss Art. 241 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer bei Handänderungen in der Gemeinde gelegener Grundstücke oder Grundstückanteile erhoben. Als Handänderung gilt jeder Eigentumswechsel und jede Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück (Art. 241 Abs. 2 StG). Die Steuer wird nach dem Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen des Erwerbers bemessen (Art. 243 Abs. 1 StG).

#### **E. 3.2**

Die Beschwerdeführerin geht davon aus, mit dem Kaufvertrag vom 16. April 2010 sei ein Generalunternehmer- bzw. Werkvertrag über die Errichtung eines Einfamilienhauses auf dem Grundstück Nr. 0001 so verbunden gewesen, dass auch auf dem mutmasslichen Werklohn von Fr. 500'000.-- eine Handänderungssteuer geschuldet sei.

### **E. 3.2.1**

Zur Frage dieser sogenannten Baubindung besteht eine ständige Praxis des Verwaltungsgerichts. Als Erwerbsobjekt gelten all jene liegenschaftlichen Werte, die tatsächlich und wirtschaftlich in die Verfügungsgewalt des Erwerbers überführt werden (GVP 1976 Nr. 21). Eine Baubindung liegt demnach vor, wenn ein Kaufvertrag über ein Grundstück derart mit einem Werkvertrag verbunden wurde, dass Boden und Werk eine Einheit bilden. In diesem Fall ist die Handänderungssteuer auf der Summe von Bodenpreis und Werklohn zu entrichten (vgl. SGE 2009 Nr. 12; 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.). Zwischen Kauf- und Werkvertrag muss eine Abhängigkeit bestehen, sodass es ohne den einen nicht zum Abschluss des andern gekommen wäre. 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; vgl. auch BGE 88 I 217 sowie 91 I 173 E. 4). Entscheidend sind die Verhältnisse bei Vertragsschluss.

### **E. 3.2.2**

Eine Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn erfolgt in der Regel in Fällen, in denen der Veräusserer und der Werkunternehmer identisch sind. Zur Frage, ob die Zusammenrechnung auch erfolgt, wenn - wie im vorliegenden Fall - Landveräusserer und Werkunternehmer verschiedene Personen sind, 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 des Erwerbers an einen Dritten in die Berechnungsgrundlage für die Handänderungssteuer eingeschlossen werden, 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 (zum Ganzen vgl. SGE 2009 Nr. 12).

### **E. 3.2.3**

Die Praxis hat zahlreiche Indizien entwickelt, die in dieser Hinsicht als Entscheidungshilfen dienen. Demzufolge sprechen Kaufvertragsbestimmungen, durch welche ein Werkvertrag integriert oder dessen Abschluss ausbedungen wird, der Kauf- oder Besitzantritt auf den Zeitpunkt der Bauvollendung hinausgeschoben wird, ein Pauschalpreis für Boden und Bau festgelegt wird oder wonach der Verkäufer Baugarantien tragen soll, als Indizien für eine Baubindung. Darauf deutet ebenfalls hin, wenn der Kauf eines schlüsselfertigen Hauses in Inseraten angeboten wird, wenn sich der Verkäufer als Generalunternehmer betätigt, wenn

mit der Überbauung bereits begonnen worden ist oder wenn der Kaufpreis für das Bauland unter den ortsüblichen Bodenpreisen liegt, mithin die Differenz im Werklohn enthalten ist (StB 243 Nr. 1).

#### **E. 3.2.4**

Die Zusammenrechnung von Bodenpreis und Werklohn setzt immer voraus, dass im Ergebnis kaum ein Unterschied besteht zum Fall, in dem der Käufer ein fertiggestelltes Haus erwirbt. Dagegen kann der Werklohn nicht in die Bemessung der Handänderungssteuer einbezogen werden, wenn sich der Verkäufer lediglich gewisse Arbeiten an einem zu erstellenden Gebäude versprechen lässt, der Käufer aber im Übrigen frei ist, wann, wie und durch wen er sein Grundstück überbauen lassen will (vgl. StB 243 Nr. 1 sowie GVP 1987 Nr. 24). Von einem mitveräusserten liegenschaftlichen Wert kann somit nur im Fall eines einheitlichen Werkvertrages über eine fertig zu erstellende Baute gesprochen werden, d.h. wenn mit dem Kauf- ein General- oder Totalunternehmervertrag unabdingbar verbunden ist (vgl. GVP 1966 Nr. 3, 1976 Nr. 21 und 1992 Nr. 18).

#### **E. 3.3**

Die Beschwerdegegner sind offensichtlich eine teilweise Baubindung mit den Veräusserern eingegangen. Die Baumeisterarbeiten im Umfang von Fr. 130'000.-- sind nämlich bereits vor Abschluss des Grundstückkaufvertrages an die U. AG (damalige Miteigentümerin des Grundstücks) vergeben worden. Dieser Werkvertrag umfasste jedoch lediglich einen Teil der im Zusammenhang mit der Erstellung des Einfamilienhauses erforderlichen Arbeiten, sodass allein daraus nicht auf den angestrebten Verkauf eines fertigen Hauses geschlossen werden kann.

#### **E. 3.4**

Umstritten ist die tatsächliche und wirtschaftliche Gewichtung der Tätigkeiten der P. AG. Fraglich ist insbesondere, ob diese als General- oder Totalunternehmerin tätig gewesen ist. Die P. AG wird wie die T. AG (vormalige Miteigentümerin des Grundstücks) durch A. und B.C. beherrscht. Die beiden Gesellschaften sind unbestrittenermassen wirtschaftlich identisch.

##### **E. 3.4.1**

Nach Ansicht der Vorinstanz liegen keine Anhaltspunkte für eine vollständige Bindung der Beschwerdegegner hinsichtlich der Arbeitsvergabe, der Wahl der ausführenden Unternehmer und der Gestaltung des Innenausbaus vor: Die P. AG hat vor dem Abschluss des Architekturvertrages am 21. März 2010 und der Veräusserung des Grundstücks an die Beschwerdegegner am 16. April 2010 mit einzelnen Bauhandwerkern im eigenen Namen Werkverträge abgeschlossen. Dies gilt etwa für die Erstellung des Baugerüsts durch die E. AG. Diese Arbeiten sind über die P. AG (resp. über die unter der Adresse der P. AG firmierende "Baugesellschaft D.") abgewickelt worden, was die Offertstellung, die Auftragsbestätigung und die Rechnungstellung (im Betrag von Fr. 5'100.--) betrifft. Auch die F. AG offerierte der P. AG am 28. Juli 2009 und am 15. Juli 2010 Bodenbelagsarbeiten und stellte ihr am 29. September 2010 dafür Rechnung. Für weitere Arbeitsgattungen, etwa die Erstellung einer Erdsondenheizung mit Wärmepumpe durch die G. AG und der H. AG für Sanitäreinrichtungen lagen im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs an die P. AG gerichtete Offerten vor, die schliesslich aber nicht angenommen wurden. Für einige Bauleistungen lagen bei Abschluss des Kaufvertrages an die P. AG bzw. an die Baugesellschaft D. gerichtete Offerten vor. Partei der entsprechenden (und teilweise noch abgeänderten)

Werkverträge wurden jedoch die Beschwerdegegner selbst. Dies gilt für die Auftragsbestätigung der I. AG vom 15. Mai 2010 und für die Rechnungen der K. AG, Storen und Rolladen, vom 26. November 2010 und 28. April 2011. Für andere Arbeitsgattungen lagen am 16. April 2010 direkt an die Beschwerdegegner gerichtete Offerten und mit ihnen getroffene Vereinbarungen vor. Die Rechnungen wurden ebenfalls an die Beschwerdegegner adressiert. Dabei handelt es sich um die Bauleistungen der Elektro L. AG (Offerte vom 25. März 2010 und Rechnung vom 11. Juni 2010) und der N. Keramik AG (Offerte vom 25. Juli 2009 und Rechnung vom 8. Oktober 2009). Der Vertrag über die Ingenieurarbeiten wurde von der M. GmbH, der P. AG und den Beschwerdegegnern gemeinsam unterzeichnet. Die Rechnung vom 27. April 2010 wurde zwar an die P. AG gerichtet, die Beschwerdegegner wurden darin jedoch als Bauherren genannt. Für einzelne Arbeitsgattungen wurden nach Abschluss des Kaufvertrages am 31. März 2010 Offerten an die Beschwerdegegner gerichtet, die entsprechenden Aufträge von diesen bestätigt und bezahlt (bspw. Offerten, Auftragsbestätigungen und Rechnungen der O. AG, Schreinerei und Innenausbau). Die Vorinstanz kommt angesichts dessen zum Ergebnis, dass zwischen der P. AG und den Beschwerdegegnern kein einheitlicher Vertrag über die Erstellung eines schlüsselfertigen Hauses abgeschlossen worden ist.

#### **E. 3.4.2**

Nach dem Dafürhalten der Beschwerdeführerin wird das Abstellen der Vorinstanz auf das Fehlen eines schriftlichen Werkvertrages der Veranlagungspraxis und den zur Beurteilung solcher Sachverhalte entwickelten Indizien nicht gerecht. Der wirtschaftliche Gehalt des Rechtsgeschäfts entspreche dem Erwerb eines Grundstücks samt einem darauf zu erstellenden Gebäude. Ein Indiz für die Baubindung erblickt die Beschwerdeführerin darin, dass im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung am 16. April 2010 bereits ein durch die P. AG im Detail ausgearbeitetes und bewilligtes Projekt vorgelegen habe. Es sei demnach offensichtlich, dass sich der Kaufvertrag vom 16. April 2010 und der Architekturvertrag vom 21. März 2010 insofern gegenseitig bedingen, als der Verkauf des Baulandes durch die T. AG und die U. AG von der Übernahme des von der P. AG ausgearbeiteten Projekts abhängig gemacht worden sei. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass selbst die offensichtlich gegebene Abhängigkeit von Architektur- und Grundstückkaufvertrag nicht zu einer Zusammenrechnung von Werklohn und Kaufpreis führen kann, wenn darin lediglich die Projektierungsarbeiten (und damit eine Teilleistung), nicht aber die Erstellung eines schlüsselfertigen Gebäudes vereinbart wurden. Beim Architekturvertrag vom 21. März 2010 handelt es sich um einen Vertrag über Grundleistungen des Architekten (inklusive Bauleitung) gemäss SIA-Norm 102 zu einem Pauschalhonorar von Fr. 70'000.--. Es liegen keine Hinweise vor, dass dieser Vertrag im Hinblick auf eine Steuerumgehung simuliert worden ist und stattdessen ein (dissimulierter) General- oder Totalunternehmervertrag abgeschlossen worden wäre. Die verschiedenen Vertragsverhältnisse zwischen den Beschwerdegegnern und einzelnen Bauhandwerkern (so auch der U. AG) schliessen einen gleichzeitig bestehenden einheitlichen Werkvertrag mit der P. AG über die Erstellung eines schlüsselfertigen Einfamilienhauses aus. Ein solches ist selbst dann nicht geschuldet, wenn der Architekt nicht nur mit dem Verfassen des Projekts, sondern auch mit der Bauleitung betraut worden ist. Folgerichtig ist im vorliegenden Fall der gesamte Zahlungsverkehr über das auf die Beschwerdegegner lautende Baukreditkonto der CS Crédit Suisse Zürich abgewickelt worden. Die Beschwerdegegner waren den Bauhandwerkern gegenüber zahlungs- und diese ihnen gegenüber leistungspflichtig. Beim Erwerb eines fertigen Hauses wären die Zahlungen der Beschwerdegegner an den General- resp. Totalunternehmer und

nicht an die einzelnen Handwerker zu leisten gewesen. Soweit die P. AG oder die Baugesellschaft D. an den Werkverträgen beteiligt waren, ist davon auszugehen, dass sie als Vertreter der Beschwerdegegner gehandelt haben.

### **E. 3.4.3**

Ein weiteres Indiz für die Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn erblickt die Beschwerdeführerin darin, dass die P. AG die vier zu überbauenden Teilgrundstücke mit den jeweilig durch sie zu erstellenden Gebäuden inseriert hat. Dabei sei sie und nicht die beiden Grundeigentümerinnen als Kontaktperson für die entsprechenden Objekte aufgetreten, was darauf schliessen lasse, dass sie das Grundstück zusammen mit dem projektierten und bewilligten Gebäude habe veräussern wollen. Sowohl die Ausschreibung als auch die einzelnen Vorleistungen der P. AG seien klar auf ein Zielpublikum ausgerichtet gewesen, welches ein fertiges Haus habe kaufen wollen. Zu einem separaten Verkauf des Baulandes hätte es nicht kommen können, da ansonsten die Vorleistungen ein reines Verlustgeschäft gewesen wären. Wie bereits ausgeführt, rechtfertigt die Verknüpfung von Kaufvertrag und einem Werkvertrag über eine Teilleistung die Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn nicht. Dabei ist unerheblich, ob die Teilleistung in der Erstellung eines Projekts oder in einer anderen Bauleistung lag. Zwar ist die P. AG - wie die Beschwerdegegner selbst einräumen - durchaus auch als Generalunternehmerin tätig und es ist aufgrund des Inserates und der umfassenden Projektierungs- und anderen Vorarbeiten zu vermuten, dass sie wohl auch gegenüber den Beschwerdegegnern gerne als solche tätig geworden wäre. Massgebend ist aber, dass es dazu im vorliegenden Fall nicht gekommen ist. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die P. AG vor dem Vertragsschluss mit den Beschwerdegegnern gegenüber einzelnen Bauhandwerkern so aufgetreten ist, als ob sie das Projekt auf eigene Rechnung realisieren und das fertige Haus verkaufen wollte. Am 16. April 2010 bestand jedenfalls für die Beschwerdegegner noch eine beträchtliche Freiheit, wie und durch wen das Einfamilienhaus erstellt werden sollte.

### **E. 3.4.4**

Unbehelflich ist sodann der Hinweis der Beschwerdeführerin auf den Beschwerdeentscheid der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion des Kantons Bern vom 13. Oktober 2011 (Nr.32.13-10.9). Auch nach der im Kanton Bern geübten Praxis muss der Wille der Verkäufer darauf ausgerichtet sein, als Generalunternehmer der Käuferschaft eine schlüsselfertige Baute zu übertragen. Als Anhaltspunkte werden im zitierten Entscheid die Vereinbarung eines Pauschalpreises und die Verantwortlichkeit des Verkäufers für die Erstellung der Baute genannt (E. 3). Anders als im vorliegenden Fall wird im zitierten Entscheid gestützt auf Indizien der Schluss gezogen, ein beauftragtes Architekturbüro habe die Baute als Generalunternehmer erstellt. Wie in den vorstehenden Erwägungen ausgeführt, hat sich im vorliegenden Fall die P. AG gegenüber den Beschwerdegegnern gerade nicht zur Erstellung einer schlüsselfertigen Baute zu einem Pauschalpreis verpflichtet. Sie ist mithin nicht als Generalunternehmerin tätig geworden. Der Sachverhalt ist daher im zentralen Punkt anders gelagert, was die unterschiedliche rechtliche Beurteilung erklärt.

### **E. 3.5**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde abzuweisen ist, soweit darauf einzutreten ist. Für die Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn fehlt es an einem mit dem Kaufvertrag verknüpften Werkvertrag über eine fertig zu erstellende Baute. Ein

mit dem Kaufvertrag zusammenhängender Vertrag über eine Teilleistung und die Übernahme eines Bauprojekts rechtfertigen eine Zusammenrechnung nicht. 4. (...). Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt: 1./ Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist. 2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 1'500.-- bezahlt die Beschwerdeführerin. Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird verrechnet. 3./ Die Beschwerdeführerin entschädigt die Beschwerdegegner mit Fr. 1'500.-- (zuzügl. MwSt). V. R. W. Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: lic. iur. B. Eugster S. Wehrle, M.A. HSG Versand dieses Entscheides an: - die Beschwerdeführerin (durch Rechtsanwalt lic. iur. Armin Thaler, 9000 St. Gallen) - die Beschwerdegegner (durch Rechtsanwalt Dr. Werner Ritter, 9443 Widnau) - die Vorinstanz am: Rechtsmittelbelehrung: Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. des Bundesgerichtsgesetzes (SR 173.110, abgekürzt 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.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.