

# **SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/2-2010/55**

## **vom 3. März 2008**

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2008-03-03, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg\\_publicationen\\_I\\_2-2010\\_55](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_2-2010_55)

FR: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/2-2010/55 du 3 mars 2008

IT: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/2-2010/55 del 3 marzo 2008

### **Regeste**

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/2-2010/55).

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zur Beurteilung von Streitigkeiten betreffend Handänderungssteuern zuständig. Die Befugnis zur Rekuserhebung 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 Betreuung 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. 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. 213'180.-- geschuldeten Handänderungssteuer erfolgte mit Rechnung Nr. xxx/2010 am 19. April 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 19. April 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 31. 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.

## **E. 2**

) von der B AG und der Gebr. D AG erworben. Für diese Handänderung wurden sie mit Rechnung Nr. xxx/2010 vom 19. April 2010 rechtskräftig mit einer Handänderungssteuer von Fr. 2'131.80 (1% des Kaufpreises) veranlagt, wovon bei den Rekurrenten entsprechend Ziff. 2 der weiteren Vertragsbestimmungen im Kaufvertrag vom 31. März 2010 50%, d.h. Fr. 1'065.90 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 31. März 2010 sei ein Generalunternehmer- bzw. Werkvertrag für die Errichtung eines Einfamilienhauses auf dem Grundstück Nr. 001 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 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, 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 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 verpflichten (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 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 (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) Die Rekurrenten haben das Grundstück Nr. 001 am 31. 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 7. Mai bis 2. Juli 2010 die Baumeisterarbeiten von der Gebr. D AG erbracht und den Rekurrenten in Rechnung gestellt (vgl. act. 39; 1. A-Konto-Zahlungsgesuch vom 2. Juli 2010 über Fr. 130'000.--, Vergütungsauftrag Nr. 7.01 vom 8. Juli 2010). Die Übertragung der Baumeisterarbeiten war mit dem Kaufvertrag insofern verbunden, als im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags mit dem Verkäufer und Baumeister bereits ein Werkvertrag bestand. Indessen beinhaltete 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 die Rekurrenten und die C Architektur AG einen am 3. Januar 2010 erstellten Vertrag über Architekturleistungen unterzeichneten 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 31. März 2010 und der Architekturvertrag vom 3. Januar 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 der Unterzeichnung des Architekturvertrags Werkverträge, die von der C Architektur AG bzw. von der Baugesellschaft D abgeschlossen worden waren. Darunter fällt beispielsweise die Vereinbarung mit dem Gerüstbauer (Auftragsbestätigung vom 22. März 2010; vgl. act. 38, Vorbereitungsarbeiten). 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. 001 noch Anhaltspunkte dafür, dass die Rekurrenten bei der Arbeitsvergabe in der Wahl der ausführenden Unternehmer und der Gestaltung des Innenausbau völlig gebunden waren. Für einzelne Arbeitsgattungen lagen bei Abschluss des Kaufvertrags am 31. März 2010 an die C Architektur AG oder die Baugesellschaft D gerichtete Offerten vor, die dann aber von den Rekurrenten – teilweise in veränderter Form – angenommen wurden. Für die Sanitäreinrichtungen reichte die S AG der C Architektur AG am 15. März 2010 – nach einem Ausstellungsbesuch der Rekurrenten am 9. März 2010 – eine Offerte ein, welche jedoch zweimal – nach weiteren Ausstellungsbesuchen – am 17. Juni 2010 und am 28. Juni 2010 angepasst wurde (vgl. act. 38; Sanitäreinrichtungen/Kücheneinrichtungen). Die R AG offerierte am 17. März 2010 Balkon- und Französische Geländer. Die Offerte wurde am 21. Oktober 2010 angepasst. Sie sind zwar an die C Architektur AG gerichtet, die Rechnungen für die 1. Akontozahlung vom 22. Dezember 2010 (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 30.01) und für die Restzahlung vom 28. März 2011 (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 33.01) gingen jedoch ebenso wie eine Mahnung für eine ausstehende Zahlung an die Rekurrenten (vgl. act. 38; Metallbauarbeiten). Für die Bodenbeläge lagen zwei verschiedene Offerten der S AG vom 25. Februar 2010 vor. In der angepassten Offerte vom 12. März 2010 wird der vorher offerierte Parkett als "bauseits geliefert" aufgeführt. Von der S AG wurden schliesslich am 27. August 2010 die Unterlagsböden in Rechnung gestellt (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 15.01). Für die Bodenbeläge lagen auch Offerten der K Keramik AG vom 22. Februar 2010 und vom 17. Juni 2010 und ein den Rekurrenten unterbreitetes Angebot der F GmbH vom 26. April 2010 vor. Die Rekurrenten liessen sich zudem in der Ausstellung der B Parkett AG beraten und wünschten gemäss Rückmeldung vom 23. Februar 2010 eine Offerte (vgl. act. 38; Bodenbeläge). Der Parkett wurde schliesslich vom Rekurrenten bei der B Parkett AG persönlich abgeholt und am 25. August 2010 bar

bezahlt (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 13.01). Für andere Arbeitsgattungen lagen bei Abschluss des Kaufvertrags am 31. März 2010 an die Rekurrenten gerichtete Offerten und mit ihnen getroffene Vereinbarungen vor. Dies gilt beispielsweise für die Küche. Die Auftragsbestätigung der H AG vom 24. Februar 2010 ist an die Rekurrenten gerichtet, die auch als Bauherren bezeichnet werden. Ebenso gingen die Statusrapporte über die noch zu erledigenden Arbeiten vom 8. Oktober 2010 und vom 12. November 2010 (vgl. act. 38; Sanitäranlagen/Kücheneinrichtungen) und die Rechnungen vom 23. April 2010 und vom 4. Oktober 2010 über Akontozahlungen (vgl. act. 39; Vergütungsaufträge Nrn. 2.01 und 19.01) an die Rekurrenten. Ebenso offerierte die I AG dem Rekurrenten am 19. Februar 2010 Einbauschränke und Türen (vgl. act. 38; Schreinerarbeiten/Spezialverglasungen (inn.)/Schliessanlagen) und stellte ihm dafür sowie für Badmöbel am 12. November 2010 Rechnung (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 22.01). Sodann wurden für einzelne Arbeitsgattungen Offerten vor und nach Abschluss des Kaufvertrags am 31. März 2010 an die Rekurrenten gerichtet und Aufträge ihnen gegenüber nach Abschluss des Kaufvertrags bestätigt. So richteten sich die Offerten der Elektro O AG für die elektrischen Anlagen vom 26. März 2010 und vom 31. Mai 2010 (vgl. act. 38; Elektroanlagen) und auch die Rechnungen für die 1. Akontozahlung vom 15. Juli 2010 (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 11.01) an die Rekurrenten. Die Auftragsbestätigung der D Baustatik GmbH vom 19. April 2010 wurde auch vom Rekurrenten als Bauherr unterzeichnet (vgl. act. 38; Honorare); die Rechnung vom 23. Juni 2010 ging ebenfalls an die Rekurrenten (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 5.01). Für Storen und Rollläden lag zwar am 17. Juni 2010 ein an die C Architektur AG gerichtetes Angebot der G AG vor (vgl. act. 38; Äuss. Oberflächenbehandlung/Äussere Abschlüsse/Sonnenschutz). Der Rechnung vom 22. Dezember 2010, die an den Rekurrenten gerichtet war, lag jedoch eine andere Offerte zugrunde (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 30.01). Schliesslich liegen für verschiedene Lieferungen Rechnungen in den Akten, aus denen die Rekurrenten lediglich, aber immerhin als Bauherren hervorgehen. Dies gilt beispielsweise für die Rechnung der H AG vom 20. Juli 2010 für diverse Leuchtkörper (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 14.01). Allerdings waren bei einzelnen Arbeitsgattungen die C Architektur AG oder die Baugesellschaft D an den Werkverträgen beteiligt. Dies gilt beispielsweise für den von der M AG entsprechend der an die C Architektur AG gegangenen Auftragsbestätigung vom 22. März 2010 erstellten Gerüstbau (vgl. act. 38; Baugrubenaushub/Baumeisterarbeiten); die Rechnung vom 5. Oktober 2010 ging an die Baugesellschaft D AG (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 19.01). Sodann gilt dies auch für die Auftragsbestätigung der W AG, die am 1. Juni 2010 an die Baugesellschaft D gerichtet war (vgl. act. 38; Fenster/Aussentüre/Tore); die Rechnungen über die 1. Akontozahlung vom 13. Juli 2010 (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 9.01) und die Restzahlung vom 30. Dezember 2010 (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 32.01) gingen – ebenso wie die Baugarantie-Solidarbürgschaft des Verbandes Schweizerischer Schreinermeister und Möbelfabrikanten vom 14. Dezember 2010 (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 32.01) an die C Architektur AG. Ebenso war die Offerte für Flachdach- und Spenglerarbeiten der F AG, Haustechnik, vom 27. Mai 2010 an die C Architektur AG gerichtet; sie wurde am 28. Mai 2010 vom Architekten unterzeichnet (vgl. act. 38; Spenglerarbeiten/Blitzschutz/Bedachungsarbeiten). Auch die Rechnungen für die 1. Akontozahlung vom 15. Juli 2010 (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 11.01) ging an die C Architektur AG. Für die Sanitärinstallationen ist in den Akten keine Offerte enthalten. Die F AG, Haustechnik, stellte bei der C Architektur AG Rechnung, nämlich am 5. Juli

2010 für eine 1. Akontozahlung (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 6.01) und am 22. November 2010 für die Restzahlung (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 24.01). Ebensovienig liegt für die Heizungsanlage eine Offerte vor. Die Rechnungen – wiederum der F AG, Haustechnik – für die 1. Akontozahlung vom 9. September 2010 (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 15.01) und für die Restzahlung vom 22. November 2010 (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 24.01) gingen an die C Architektur AG. Auch für die von der T AG ausgeführten Gipsarbeiten liegen lediglich Rechnungen an die C Architektur AG für eine erste Teilzahlung vom 20. September 2010 (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 17.01) und die Restzahlung vom 23. Dezember 2010 (vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 30.01) vor. Gleiches gilt für die Malerarbeiten des Malergeschäfts H (Rechnung vom 24. September 2010 für 1. Akontozahlung; vgl. act. 39; Vergütungsauftrag Nr. 18.01). cc) Die Rekurrenten waren zumindest teilweise frei, mit welchen Unternehmern und in welchen Details sie das Einfamilienhaus auf dem Grundstück Nr. 001 realisieren wollten. Wenn bereits vor dem Kauf des Grundstückes am 31. März 2010 – und bereits vor der Unterzeichnung des Vertrags über Architekturleistungen am 3. Februar 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 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 bestand ausdrücklich zwischen den Rekurrenten und den entsprechenden Bauhandwerkern. Soweit die C Architektur AG oder die Baugesellschaft D an den Werkverträgen beteiligt sind, ist in Betracht zu ziehen, dass sie als Vertreter der Rekurrenten gehandelt haben oder die Verträge später auf die Rekurrenten 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 Raiffeisenbank Diepoldsau-Schmitter für die Rekurrenten führte, bezahlt (vgl. act. 39; beispielsweise Vergütungsauftrag Nr. 24.01, Zahlungsanweisung Nr. 40; Vergütungsauftrag Nr. 23.01, Zahlungsanweisung Nr. 38). 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. 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 den 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 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. 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 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 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. Ebenso datiere der Architekturvertrag vor dem Abschluss des Kaufvertrags. 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 D c/o C Architektur AG lange vor dem Abschluss des Kaufvertrags eingereicht und am 2. März 2009 bewilligt worden. Die nachträglichen Änderungen hätten dann lediglich noch geringfügige Anpassungen betroffen. Auch diesbezüglich könne nicht die Rede davon sein, die Rekurrenten hätten eine Baute erstellt, die gänzlich nach ihren Wünschen gestaltet worden sei. Der Rekurrent bekundete erstmals am 11. Februar 2009 Interesse an einer der vier Liegenschaften an der U-Strasse in A. Er hat mit der C Architektur AG am 29. Mai 2009 eine Reservations-/Kaufvereinbarung über die Teilparzelle D des Grundstücks Nr. 001 abgeschlossen (vgl. act. 39; Diverses, am Schluss). Nach Besprechungen mit den Rekurrenten unter anderem am 15. April 2009 und im Sommer des Jahres 2009 erfuhr das bestehende Projekt der S+L Architektur für die Überbauung dieses Teilgrundstücks, dessen Bau am 2. März 2009 vom Gemeinderat A bewilligt worden war, verschiedene Änderungen, die am 22. Februar 2010 von der Baukommission A bewilligt wurden (Grundrissänderung der Garagenanbaute, Flachdach anstelle Walmdach, gedeckter Sitzplatz neu in der Gebäudemitte, geringfügige Verschiebung des Gebäudes nach Westen unter Einhaltung des kleinen Grenzabstandes). Aus der 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. 001 fand am 10. Mai 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 31. 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 31. März 2010 über das Grundstück Nr. 001 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. Daher 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 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. 2'131.80 für den Kauf des Grundstückes Nr. 001, A, gemäss Rechnung Nr. xxx/2010 des Grundbuchamtes A vom 19. April 2010 sein Bewenden hat.

### **E. 3**

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten von der politischen Gemeinde A zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr 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. 2'131.80 für den Kauf des Grundstückes Nr. 2946, A, gemäss Rechnung Nr. xxx/2010 des Grundbuchamtes A vom 19. April 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.