

SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/2-2013/13 vom 28. Januar 2011

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2011-01-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_2-2013_13

FR: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/2-2013/13 du 28 janvier 2011

IT: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/2-2013/13 del 28 gennaio 2011

Regeste

Art. 243 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Handänderungssteuer, Baubindung. Da lediglich für Architekturleistungen eine Verpflichtung bestand, nicht aber bezüglich der anderen Bauarbeiten bzw. Unternehmerverträge, wurde eine sog. Baubindung bei einer Handänderung verneint und die Handänderungssteuer nur auf dem Kaufpreis des Grundstücks erhoben (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/2, vom 18. März 2014, I/2-2013/13).

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 18. Februar 2013 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt 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).

E. 2

) von der Politischen Gemeinde A erworben. Für diese Handänderung wurde er mit Rechnung vom 9. Oktober 2012 mit einer Handänderungssteuer von Fr. 39'900.– veranlagt. Die Veranlagungsbehörde ging davon aus, mit dem Kaufvertrag vom 30. Dezember 2011 sei ein Werkvertrag für die Errichtung eines Mehrfamilienhauses auf dem Grundstück Nr. 1 verbunden gewesen, so dass auch auf dem Werklohn - mutmasslich Fr. 3'510'915.– - eine Handänderungssteuer geschuldet sei. Zwischen den Verfahrensbeteiligten ist das Bestehen eines solchen Werkvertrags umstritten. a) Im Rekurs wird im Wesentlichen geltend gemacht, die Politische Gemeinde A sei als ursprüngliche Eigentümerin des fraglichen Grundstücks an einem Kettengeschäft beteiligt gewesen. Ein solches liege vor, wenn die Verfügungsmacht über ein Grundstück ohne Grundbucheintrag von einer Person mit zivilrechtlichem Eigentum am Grundstück vorerst auf eine bloss wirtschaftlich berechnigte Person übergehe. Die wirtschaftliche Verfügungsgewalt werde im Rahmen vertraglicher Berechtigungen, verbunden mit zwei- oder mehrfacher Weiterübertragung der Verfügungsgewalt bis zum endgültigen Eigentumswechsel mit Grundbucheintrag weitergegeben. Als Baubewilligungsbehörde sei die Verkäuferin von Anfang an in das Bewilligungs- und Kaufgeschäft involviert gewesen. Sie habe dem Rekurrenten erlaubt, das Grundstück zu denselben Bedingungen wie die Y Architekten AG zu übernehmen. Der Rekurrent habe mit der Y Architekten AG keinen Generalunternehmer-, sondern einen

Architekturvertrag für die Erstellung des Mehrfamilienhauses abgeschlossen. Der Unterschied zwischen diesen beiden Verträgen bestehe darin, dass beim Generalunternehmervertrag der Preis für die schlüsselfertige Baute bereits am Anfang fixiert sei und für den Käufer eine gewisse Sicherheit bestehe, während beim Architekturvertrag die Bauherrin in die Vergabe miteinbezogen werde und es ein gutes Kostenmanagement brauche. Mit Vereinbarung vom 1. März 2012 seien sämtliche Rechte und Pflichten aus der Baubewilligung für den Neubau von der Y Architekten AG auf den Rekurrenten übertragen worden. Im Regelfall erwerbe heute ein Investor ein Grundstück aus Sicherheitsgründen erst, wenn eine Baubewilligung vorliege. Dies bedeute jedoch noch nicht, dass der Architekt auch als Generalunternehmer tätig sei. Der Rekurrent habe sich dagegen entschieden, um die Bauhandwerker frei bestimmen zu können. Die einzelnen Werkverträge seien in der Zwischenzeit vom Rekurrenten unterzeichnet worden. Dem hält die Vorinstanz im Einsprache-Entscheid entgegen, die Voraussetzungen für eine Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn seien erfüllt. Mit Beschluss vom 6. Dezember 2010 habe die Vorinstanz das Grundstück Nr. 1 bis 31. Januar 2012 explizit und exklusiv für die Y Architekten AG reserviert. Diesem Beschluss komme faktisch die gleiche Bedeutung wie einem Grundbucheintrag oder einem öffentlich beurkundeten Vertrag zu. Daraus ergebe sich die besondere Abhängigkeit zwischen dem Rekurrenten und der Y Architekten AG. Diese habe das Bauland für ihre Zwecke reserviert und bereits Investitionen in das Überbauungsprojekt getätigt, so dass der Rekurrent nicht mehr habe frei entscheiden können, ob er nur das Grundstück oder das ganze Projekt inklusive Land kaufe. Der Rekurrent habe somit keine andere Möglichkeit gehabt, als den Architekturvertrag mit der Y Architekten AG einzugehen. Aufgrund der Vereinbarung vom 25. Juli 2011 habe die Y Architekten AG auf ihre Reservierung verzichtet und vorgeschlagen, das Grundstück an den Rekurrenten zu verkaufen. Dem habe der Gemeinderat zugestimmt. Der vorliegende Architekturvertrag enthalte nicht nur Projektierungsarbeiten, sondern auch den Auftrag für die Ausschreibung und die Realisierung des Bauvorhabens, weshalb dieser Vertrag in seinen praktischen Auswirkungen die Funktion eines Generalunternehmer-Werkvertrages übernehme. Ferner spreche die Inserierung eines projektierten Mehrfamilienhauses im Frühjahr 2011 durch die Z Treuhand AG mit einem Verkaufspreis von Fr. 3'990'000.– eindeutig für die Absicht, eine schlüsselfertige Baute zu verkaufen. Im Preis inbegriffen sei auch das von der Y Architekten AG reservierte Bauland gewesen. Es sei bewusst ein Investor gesucht worden, der nicht nur das Bauland allein, sondern auch das gesamte vorbereitete Projekt mit den bereits getätigten Aufwendungen der Y Architekten AG übernehme. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sei die Zusammenarbeit von Verkäufer und Werkunternehmer nicht entscheidend. 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. aa) Zur Frage der sogenannten Baubindung besteht eine ständige Praxis des Verwaltungsgerichts (vgl. jüngster Entscheid B 2012/31 vom 21. August 2013, unter: www.gerichte.sg.ch). Eine solche liegt vor, wenn ein Kaufvertrag über ein Grundstück derart mit einem Werkvertrag

für die Erstellung oder Fertigstellung einer Baute verbunden wurde, dass Boden und Werk faktisch eine Einheit bilden; ohne den einen Vertrag wäre es nicht zum Abschluss des andern gekommen, womit das Geschäft als Ganzes im Ergebnis dem Verkauf eines fertigen Hauses gleichkommt. In diesem Fall ist die Handänderungssteuer auf der Summe von Bodenpreis und Werklohn zu entrichten. 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. Diese Auffassung entspricht auch dem Zweck der Rechtsverkehrssteuer, die den gesamten Vermögensübergang als solchen erfassen will (vgl. VerwGE vom 24. März 2009, unter: www.gerichte.sg.ch oder SGE 2009 Nr. 12; GVP 1987 Nr. 24). In der Regel setzt die Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn die Identität von Landveräusserer und Werkunternehmer voraus. Bei fehlender tatsächlicher Identität ist eine Zusammenrechnung nur möglich, wenn zwischen Veräusserer und Werkunternehmer eine enge wirtschaftliche Beziehung besteht, so dass sie dem Erwerber als zusammengehörend, als wirtschaftlich identisch erscheinen. Entscheidend ist stets, dass Veräusserer und Werkunternehmer dem Erwerber gemeinsam eine schlüsselfertige Baute verkaufen wollen, der Erwerber also einerseits vom Landveräusserer das reine Land nicht erhalten würde, wenn er nicht gleichzeitig mit dem Werkunternehmer einen Werkvertrag abschliessen würde, der Erwerber andererseits diesen Werkvertrag aber nicht abschliessen würde, wenn er nicht gleichzeitig das Land erwerben könnte (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 1. Aufl. 1999, N 14 f. zum mit Art. 243 Abs. 1 StG inhaltlich übereinstimmenden § 230 StG-ZH in der bis 31. Dezember 2004 gültigen Fassung). Auch nach st. gallischer Veranlagungspraxis ist die fehlende Identität von Verkäufer und Unternehmer kein Hindernis der Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn (vgl. GVP 1992 Nr. 18). Die Praxis hat 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 f. mit Hinweisen auf Praxis und Rechtsprechung). Demzufolge stellen Kaufvertragsbestimmungen, durch welche ein Werkvertrag integriert oder dessen Abschluss ausbedungen wird, der Kauf- oder Besitzesantritt auf den Zeitpunkt der Bauvollendung hinausgeschoben wird, ein Pauschalpreis für Boden und Bau vereinbart wird oder wonach der Verkäufer Baugarantien tragen soll, solche Indizien dar. 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). 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 und wie er sein Grundstück überbauen will (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). bb) Nach der Rechtsprechung ist ausschlaggebend, ob der Käufer im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs noch frei

entscheiden kann, (wann und) wie er sein Land überbauen will (vgl. VRKE I/2-2010/55 vom 6. Januar 2012 E. 2b mit Hinweisen, unter: www.gerichte.sg.ch). Sodann kann die Tatsache, dass für ein Grundstück auch ein Werkvertrag abgeschlossen wird und in jeweils beiden Verträgen auf den andern Vertrag Bezug genommen wird, auf eine Baubindung hinweisen (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). cc) Bei belastenden Verfügungen ist es grundsätzlich die 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 f.; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 379 f.). c) Entgegen der Ansicht des Rekurrenten liegt kein Kettengeschäft vor. Die Vorinstanz unterbreitete der Y Architekten AG lediglich eine befristete Offerte und kein übertragbares Kaufrecht für das Grundstück Nr. 1. Der Eintritt einer Drittperson ohne Zustimmung der Eigentümerin zu denselben Bedingungen war darin nicht vorgesehen. Folglich fanden keine wirtschaftlichen Handänderungen statt. Solche wurden denn auch nicht besteuert. d) Der Rekurrent erwarb das Grundstück Nr. 1 von der Politischen Gemeinde A. Den Vertrag über die Architekturleistungen bzw. den von der Vorinstanz angeführten angeblichen Generalunternehmervertrag schloss er jedoch mit der Y Architekten AG ab. Es fehlt folglich an einer Identität zwischen Landveräusserer und "Werkunternehmer". Ein direktes Zusammenwirken dieser beiden oder gar eine wirtschaftliche Identität liegen ebenfalls nicht vor. Gemäss Ansicht der Vorinstanz besteht der innere Zusammenhang zwischen der Landverkäuferin und der Y Architekten AG darin, dass die Parzelle Nr. 1 bis 31. Januar 2012 für letztere reserviert gewesen sei. Dem Beschluss der Vorinstanz vom 6. Dezember 2010 kommt indessen faktisch nicht dieselbe Bedeutung wie einem Grundbucheintrag oder einem öffentlich beurkundeten Vertrag zu. Es trifft zwar zu, dass die Y Architekten AG dadurch das Recht besass, bis 31. Januar 2012 die Kaufoption zu den vereinbarten Bedingungen auszuüben. Sie war jedoch nicht befugt, dieses Recht auf einen Dritten, namentlich den Rekurrenten, zu übertragen. Sie konnte einzig vor Ablauf der vereinbarten Frist der Vorinstanz mitteilen, sie wolle das Grundstück nicht kaufen bzw. man solle das Land an den Rekurrenten veräussern. Daran war die Vorinstanz indessen nicht gebunden. Sie hätte ihre Zustimmung zum Verkauf an den Rekurrenten ohne Weiteres auch verweigern können. Unter diesen Umständen kann daher nicht gesagt werden, die Vorinstanz und die Y Architekten AG hätten dem Rekurrenten gemeinsam eine schlüsselfertige Baute verkaufen wollen. Ob unter diesen Umständen ein innerer

Zusammenhang zwischen der Vorinstanz und der Y Architekten AG gegeben war, erscheint fraglich. Da der Werklohn jedoch keine zusätzliche Leistung des Rekurrenten darstellt (vgl. die nachfolgenden Erwägungen) und deshalb ohnehin keine Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn im Hinblick auf die Veranlagung der Handänderungssteuer erfolgt, kann diese Frage offen gelassen werden. Im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks fehlt es nämlich am Vorliegen eines entsprechenden Generalunternehmervertrages für die Erstellung des Mehrfamilienhauses. Zwischen dem Rekurrenten und der Y Architekten AG wurde lediglich ein Vertrag über Architekturleistungen abgeschlossen. Die Werkverträge wurden vom Rekurrenten erst nach Grundstückserwerb in eigenem Namen abgeschlossen (vgl. act. 17). Es liegt auch kein fixer Werklohn vor. Gegenüber der ursprünglichen Ausschreibung von Fr. 3'990'000.– geht die Kostenschätzung vom 25. Juli 2011, die der Bestimmung des Architektenhonorars diente, von einer Bausumme von Fr. 3'255'000.– aus (act. 13). Zuzüglich des Landpreises ergeben sich Anlagekosten von Fr. 3'735'000.–. Offenbar konnte der Rekurrent, der bereits im Herbst 2011 und damit vor Erteilung der Baubewilligung als Käufer feststand, noch Einfluss auf das Projekt nehmen. Darauf deutet auch die Formulierung im Kaufvertrag hin, wonach der Rekurrent sich verpflichtete, bei der Vergabe der Bauarbeiten nach Möglichkeit das ortsansässige Gewerbe zu berücksichtigen (act. 8/3, Ziff. 18). Es lag somit nur eine teilweise Baubindung in Bezug auf die Architekturleistungen inkl. Bauleitung vor. Konkrete Anhaltspunkte für eine vollständige Baubindung hinsichtlich der Arbeitsvergabe und der Wahl der ausführenden Unternehmer sind den Akten nicht zu entnehmen. Es fehlen Hinweise dafür, dass der Architekturvertrag, der nicht nur die Projektierung, sondern auch die Ausschreibung und Realisierung umfasste, im Hinblick auf eine Steuerumgehung lediglich simuliert wurde, in seinen praktischen Auswirkungen aber die Funktion eines Generalunternehmervertrages übernahm. Daran vermag die Tatsache, dass die fertige Baute samt Land anfänglich zusammen für Fr. 3'990'000.– inseriert wurde, nichts zu ändern. Die Vorinstanz verkennt mit ihrer Argumentation, dass gemäss verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung auch die offensichtlich gegebene Abhängigkeit zwischen Architektur- und Grundstückkaufvertrag nicht zu einer Zusammenrechnung von Werklohn und Kaufpreis führt, wenn darin lediglich eine Teilleistung, nicht aber die Erstellung eines schlüsselfertigen Gebäudes vereinbart wurde (vgl. VerwGE B 2012/31 vom 21. August 2013 E. 3.4.2). e) Zusammenfassend ergibt sich, dass der Kaufvertrag zwischen dem Rekurrenten und der Politischen Gemeinde A vom 30. Dezember 2011 über das Grundstück Nr. 1 nicht mit einem Werkvertrag verbunden war, in welchem sich die Y Architekten AG als Generalunternehmerin zur Erstellung und Übergabe eines schlüsselfertigen Mehrfamilienhauses verpflichtete. Es bestand daher kein Anlass, auf dem mutmasslichen Werklohn von Fr. 3'510'915.– eine Handänderungssteuer zu erheben. Der Rekurs ist folglich gutzuheissen; der angefochtene Einsprache-Entscheid vom 4. Februar 2013 sowie die ihm zugrunde liegende Rechnung vom 9. Oktober 2012 sind aufzuheben. Der Rekurrent ist für den Kauf des Grundstücks Nr. 1 neu mit einer Handänderungssteuer von Fr. 4'790.85 (1% von Fr. 479'085.–) zu veranlagern.

E. 3

a) Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten von der Politischen Gemeinde A zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Da sie finanzielle Interessen verfolgt, ist auf ihre Erhebung nicht zu verzichten (vgl. Art. 95 Abs. 3 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'500.– erscheint angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 1'500.– ist dem Rekurrenten zurückzuerstatten. b)

Gemäss Art. 98 Abs. 2 VRP werden im Rekursverfahren ausseramtliche Kosten entschädigt, soweit sie aufgrund der Rechts- und Sachlage als notwendig und angemessen erscheinen. Im vorliegenden Fall war der Verzicht auf den Beizug eines Vertreters im Rekursverfahren nicht zumutbar. Eine Kostennote ist nicht eingereicht worden. Für die Bemessung der Entschädigung ausseramtlicher Kosten bei nicht als Rechtsanwalt oder Rechtsagent zugelassenen Vertretern bestehen keine Vorschriften. In der Praxis wird eine gegenüber dem Anwaltstarif reduzierte Entschädigung zugesprochen (vgl. Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 839). Angesichts der nicht sehr umfangreichen Akten sowie des ersichtlichen Aufwands für die Rekurseingabe erscheint eine Entschädigung von Fr. 800.– inkl. Mehrwertsteuer als angemessen (vgl. Art. 19, 22 Abs. 1 lit. b und 28 der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten; sGS 963.75). Die ausseramtliche Entschädigung wird den am Verfahren Beteiligten nach Obsiegen und Unterliegen auferlegt (Art. 98 bis VRP). Angesichts des Verfahrensausgangs sind dem Rekurrenten die ausseramtlichen Kosten vollständig zu entschädigen (Art. 98 ter VRP). Kostenpflichtig ist die Politische Gemeinde A. Entscheid: 1. Der Rekurs wird gutgeheissen und der angefochtene Einsprache-Entscheid vom 4. Februar 2013 und die ihm zugrunde liegende Veranlagung des Grundbuchamtes A vom 9. Oktober 2012 werden aufgehoben. 2. Der Rekurrent wird für den Kauf des Grundstücks Nr. 1 mit einer Handänderungssteuer von Fr. 4'790.85 veranlagt. 3. Die Politische Gemeinde A bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 1'500.–. 4. Der Kostenvorschuss von Fr. 1'500.– wird dem Rekurrenten zurückerstattet. 5. Die Politische Gemeinde A hat den Rekurrenten mit Fr. 800.– zu entschädigen.

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