

sich bei der Veräusserung des Grundstückes nach der hier vertretenen Auffassung nicht mehr um den Verkauf von einzelnen Miteigentumsanteilen, sondern um die Veräusserung der Sache als solche, so lässt sich regelmässig für den einzelnen Miteigentumsanteil kein selbständiger Verkaufspreis ermitteln. Vielmehr entfällt der vom Erwerber entrichtete Übernahmepreis für den Veräusserungsgegenstand anteilig auf die einzelnen Miteigentumsquoten.

StRK 3.11.1989 (Nr. 472)

2092

Grundstückgewinnsteuer. Wird ein Rechtsgeschäft durch contrarius actus rückgängig gemacht, liegt keine die Rückerstattung der bezahlten Grundstückgewinnsteuer auslösende Rückgängigmachung der Veräusserung im Sinne von Art. 65 Abs. 4 StG vor.

1. Die A. AG mit Sitz in R. veräusserte im Jahre 1982 ein unüberbautes Grundstück in H. an Z. und M. und wurde für den erzielten Gewinn mit Verfügung im Jahre 1985 zur Grundstückgewinnsteuer herangezogen. Zwischen den Parteien wurde vereinbart, dass die Verkäuferin auf der veräusserten Parzelle als Generalunternehmerin auf Rechnung der Erwerber preisgünstige Wohnungen erstellen sollte, welchen Auftrag sie in der Folge ausführte. Weil bei der Vertragsabwicklung zwischen der Verkäuferin und der Käuferschaft schwerwiegende Differenzen auftraten, begehrten die Erwerber beim Vermittleramt R. einen Vorstand an mit dem Begehren, die Verkäuferin zu Schadenersatz zu verpflichten, evtl. die Kauf- und Werkverträge ex tunc aufzuheben. Anlässlich des Vermittlungsvorstandes kam ein Vergleich zustande, nach welchem sich die A. AG zur Rücknahme der inzwischen überbauten Parzellen verpflichtete. Die entsprechenden Rückkaufsverträge wurden im Dezember 1989 abgeschlossen und zum Eintrag in das Grundbuch angemeldet; die Grundstücke sind heute wieder im Eigentum der A. AG.
2. Im vorliegenden Rekursverfahren stellt sich einzig die Frage, ob die in Vollzug des vor Vermittleramt R. geschlossenen Vergleiches erfolgte

Rückübertragung des Grundstücks in H. den Tatbestand von Art. 5 Abs. 4 StG erfüllt. Ist dies der Fall, so ist die im Jahre 1985 entrichtete Grundstückgewinnsteuer der Rekurrentin zurückzuerstatten, andernfalls nicht. ... Gegenstand der nachfolgenden Erwägungen ist es, den Normsinn von Art. 65 Abs. 4 StG zu ermitteln. Die Auslegung hat nach den hierfür anerkannten Regeln zu erfolgen. Es sind dies der Wortlaut der Bestimmung, deren Entstehungsgeschichte, ihr Grund und Zweck sowie ihr Zusammenhang mit andern Vorschriften (vgl. BGE 100 Ib 173 mit Hinweisen). Auch wenn es sich bei Art. 65 Abs. 4 um eine Ausnahmebestimmung handelt, ist diese weder restriktiv noch extensiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck im Rahmen der allgemeinen Regelung auszulegen (*Rhinow/Krähenmann*, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel/Frankfurt a.M. 1990, N. 20 B III b). ...

3. Letztes zu prüfendes Auslegungselement ist der Normzweck von Art. 65 Abs. 4 StG. Die Rekurrentin macht geltend, entscheidend könne einzig sein, dass ein seinerzeit erzielter Gewinn unfreiwillig durch die Rückabwicklung des steuerbegründenden Rechtsgeschäftes hinfällig werde. Dagegen vertritt die kantonale Steuerverwaltung den Standpunkt, dass nur in den Fällen, in denen der ursprünglich geschlossene Vertrag nachträglich wieder aufgehoben werde, eine Rückerstattung der bezahlten Grundstückgewinnsteuer gerechtfertigt sei, nicht aber, wenn durch Abschluss einer zweiten Vereinbarung die Wirkungen des zuerst geschlossenen Vertrages rückgängig gemacht werden. Der von der kantonalen Steuerverwaltung vertretenen Auffassung kann sich die Steuerrekurskommission anschliessen. Liegt ein nichtiger Vertrag vor (z.B. wegen fehlender Handlungsfähigkeit einer Partei) oder wird ein Vertrag wegen Mängeln des Vertragsabschlusses (Art. 23 ff. OR) oder infolge Wandelung (Art. 205 OR) aufgelöst, so sind die Vertragsparteien, sofern der Vertrag bereits teilweise oder ganz erfüllt worden ist, einerseits verpflichtet, die bereits erhaltenen Leistungen zurückzuerstatten, andererseits berechtigt, das bereits Geleistete zurückzufordern (*Guhl/Merz/Koller*, Das Schweizerische Obligationenrecht, Zürich 1991, S. 136). Mit dem Dahinfallen des Vertrages ist der Zustand herzustellen, der vor Abschluss des Vertrages bestanden hat (vgl. *Guhl/Merz/Koller*, a.a.O.). Auf den Fall des Vertrages über einen Grundstückskauf bezogen bedeutet dies, dass dem Veräusserer ein

Vindikationsanspruch gegenüber dem Erwerber zusteht und dieser berechtigt ist, den geleisteten Kaufpreis zurückzuverlangen. Ist die Vindikation nicht mehr möglich, so kann auch der Veräusserer nur die Bereicherung herausverlangen (vgl. BGE 87 II 141). Obschon die Kantone in ihren öffentlich-rechtlichen Befugnissen durch das Bundeszivilrecht nicht beschränkt werden (Art. 6 Abs. 1 ZGB), ist eine Verpflichtung des kantonalen Steuergesetzgebers zur Rückerstattung bereits bezahlter Steuern in den Fällen zu bejahen, in denen ein Vertrag vorliegt, der wegen Nichtigkeit, einseitiger Unverbindlichkeit oder Ausübung des Wandelungsrechts zur Rückabwicklung bereits erbrachter Vertragsleistungen führt und der die Grundstückgewinnsteuerpflicht nicht auszulösen vermag oder dahinfallen lässt. Die Kantone dürfen nämlich keine Bestimmungen erlassen, welche die Verwirklichung des Bundeszivilrechts verhindern oder verunmöglichen (vgl. BGE 110 II 48; *Tuor/Schnyder*, Das schweizerische Zivilgesetzbuch, Zürich 1986, S. 25). Eine derartige Verpflichtung der Kantone folgt auch aus Art. 2 der Übergangsbestimmungen zur Bundesverfassung, wonach kantonale Bestimmungen, welche die Verwirklichung des Bundeszivilrechts verunmöglichen, die derogatorische Kraft des Bundesrechts verletzen (vgl. *Häfelin/Haller*, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Zürich 1988, RZ 369 ff.). Dem Veräusserer eines Grundstückes wird durch die am erzielten Gewinn anknüpfende Grundstückgewinnsteuer ein Teil des erzielten Verkaufspreises entzogen. Kommt es in der Folge zur Rückabwicklung des Vertrages und bestünde diesfalls keine Verpflichtung des Gemeinwesens zur Rückerstattung bereits bezahlter Grundstückgewinnsteuern, liefe der Erwerber Gefahr, aufgrund des Vindikationsanspruches des Verkäufers verpflichtet zu sein, das Grundstück herauszugeben, ihm aber nurmehr ein Anspruch auf Rückerstattung des bezahlten Kaufpreises im Umfang der beim Veräusserer noch vorhandenen Bereicherung zustünde, denn die gegenseitigen Leistungen der Parteien beim Hinfall eines Vertrages sind nicht unversehrt, sondern nur nach den Grundsätzen über die ungerechtfertigte Bereicherung zurückzuerstatten (BGE 97 II 48). Es ist offensichtlich, dass bei dieser Sachlage ein Grundstückskäufer, der erfolgreich die Rückabwicklung des Vertrages verlangen könnte, auf die Ausübung dieses Rechtes dennoch verzichten wird, weil er damit rechnen muss, nicht mehr den vollständigen von ihm erlegten Kaufpreis zu erhalten. Damit würde,

bestünde für das Gemeinwesen keine Rückzahlungsverpflichtung bereits entrichteter Grundstückgewinnsteuern, die Ausübung der durch das Bundeszivilrecht vorgesehenen Gestaltungsrechte in unzulässiger Weise eingeschränkt. Für eine erfolgreiche Geltendmachung des Rückerstattungsrechts gemäss Art. 65 Abs. 4 StG kann es auch nicht darauf ankommen, ob die Rückabwicklung des Vertrages in den vor genannten Fällen aufgrund freiwilliger Übereinkunft der Parteien oder durch gerichtliches Urteil zustandekommt. Entscheidend für den Rückerstattungsanspruch bezahlter Grundstückgewinnsteuern ist, dass es sich um einen nichtigen oder einseitig unverbindlichen Vertrag handelt. Nur in diesen Fällen bleibt die vertragliche Gestaltungswirkung aus, befinden sich die Parteien nach erfolgter Rückgabe bereits empfangener Leistungen wiederum im Zustand der vertraglichen Unschuld. Solche Vertragswirkungen bleiben aber nicht aus, wenn die Parteien freiwillig einen zweiten Vertrag abschliessen, der zur Beseitigung der aufgrund des ersten Vertrages eingetretenen Wirkungen führen soll (*contrarius actus*). Die Bindungs- und Gestaltungswirkung des ersten Vertrages bleibt grundsätzlich erhalten. Das zeigt sich namentlich dann, wenn der zweite Vertrag hinfällig wird und die ersten Vereinbarungen mit ihren Wirkungen wiederum aufleben. Aber auch bei Gültigkeit des *contrarius actus* besteht zwischen den Parteien ein Schuldverhältnis, selbst wenn dieses gerade darauf gerichtet ist, die Wirkungen eines ursprünglichen Vertrages zu beseitigen. Durch den *contrarius actus* können allenfalls die Gestaltungswirkungen des ersten Vertrages in tatsächlicher Hinsicht rückgängig gemacht werden. Bestehen bleibt die Bindungswirkung der zweiten Vereinbarung.

StRK 22.11.1991 (Nr. 528)