

3. Kammer

# URTEIL

vom 15. April 2008

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Handänderungssteuer

1. a) Mit Kaufvertrag vom 5. Januar 2005 verkaufte die ... SA, ..., der ... AG, ..., die in der Gemeinde ... gelegene Liegenschaft Nr. 1700 in ... (Gesamtfläche: 7757 m<sup>2</sup>, Parkhotel, Vers. Nr. 216.30B, Gebäudeteil Saalbau Vers. Nr. 216.30, Strasse, Gartenanlage/Umschwung). Als Kaufpreis wurde ein Betrag von EUR 2'450'000.-- (= Fr. 3'773'000.-- bei einem Umrechnungskurs von 1.54) vereinbart. Der Grundbucheintrag erfolgte am 15. April 2005. Gestützt auf die Handänderungsanzeige des Grundbuchamtes vom 26. April 2005 stellte die Gemeinde ... der ... AG am 19. Mai 2005 eine Veranlagung und Rechnung betreffend Handänderungssteuern über Fr. 75'460.-- zu.
  
- b) Nachdem seitens der Gemeinde erkannt worden war, dass die fragliche Handänderung nicht nur den Eigentumswechsel an der Parzelle 1700 mit dem Parkhotel betraf, sondern dass darüber hinaus auch eine Verschiebung von 2400 m<sup>2</sup> BGF von der Parzelle „Schlosshotel“ auf die Parzelle Nr. 1700 einherging, liess sie sich eine Kopie des Kaufvertrages vom 5. Januar 2005 aushändigen. Aufgrund einer Auslegung von Ziffer 11 des Kaufvertrages, in welcher die Verschiebung von Ausnützung ab der benachbarten Parzelle ausdrücklich erwähnt wurde und unter Berücksichtigung, dass im Oberengadin pro m<sup>2</sup> BGF nicht selten Preise von Fr. 3500.-- bezahlt werden, erachtete die Gemeinde den vereinbarten Kaufpreis als zu tief. In der Folge und nach weiteren ergebnislosen Abklärungen erliess die Gemeinde am 14. Juni 2005 eine neue Veranlagungsverfügung und Rechnung für Handänderungssteuern ausgehend von einem Verkehrswert von rund Fr. 9,816 Mio. über Fr. 196'330.--.

c) Dagegen liess die ... AG fristgerecht Einsprache erheben mit dem Antrag, es sei die Steuer ausgehend vom beurkundeten Kaufpreis auf Fr. 75'460.-- zu veranlagern. Einspracheweise beanstandete sie, dass die Gemeinde bei der angefochtenen Veranlagung weder vom Marktwert gemäss Kaufvertrag noch vom Verkehrswert ausgegangen sei, sondern den Verkehrswert berechnet habe, indem sie als Berechnungsbasis von den Gebäudeneuwerten der Gebäudeversicherung aus dem Jahre 2005 ausgegangen sei und hievon 2/3 errechnet habe, was nicht angehe. Nachdem verschiedene gemeindliche Bemühungen, den aktuellen Verkehrswert der Liegenschaft Nr. 1700 im massgeblichen Zeitpunkt u.a. auch an der fehlenden Mitwirkung der Einsprecherin scheiterten, und zwischenzeitlich seitens der Gemeinde auch der u.a. die Nachbarparzelle beschlagende Quartierplan „Schlosshotel“ genehmigt worden war, gemäss welchem die innerhalb der in der Hotelzone gemäss Baugesetz zulässigen Wohnanteile auf der Parzelle Nr. 1700 zusammenzufassen und dort zu realisieren seien, wurde der ... AG durch die Gemeinde eine Handänderungssteuer im Betrage von Fr. 219'460.-- in Aussicht gestellt. Aufgrund der Tatsache, dass sich der Einspracheentscheid zum Nachteil der ... AG auswirkte, wurde der Einsprecherin Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen. Nachdem diese davon keinen Gebrauch machte, erliess das kommunale Finanzdepartement am 30. November 2006 den Einspracheentscheid und veranlagte ausgehend von einem korrigierten Verkehrswert von Fr. 10,973 Mio. die Handänderungssteuer auf neu Fr. 219'460.--.

Einen dagegen bei der Gemeinde eingereichten Rekurs wies der Gemeindevorstand mit Entscheid vom 31. Januar 2007 ab, wobei er im Wesentlichen die dem Veranlagungsentscheid zugrunde liegenden Überlegungen vertiefte.

2. Gegen den Rekursentscheid liess die ... AG am 5. März 2007 beim Verwaltungsgericht frist- und formgerecht Beschwerde erheben mit dem Antrag um Aufhebung des kommunalen Rekursentscheides betreffend Veranlagungsverfügung und Rechnung. Die Handänderungssteuer sei auf der Basis des Kaufpreises von Fr. 3'773'000.-- zu berechnen und mit Fr.

75'460.-- festzulegen. Eventualiter sei die Angelegenheit im Sinne der Erwägungen des Verwaltungsgerichtes an die Gemeinde zur neuen Entscheidungsfindung zurückzuweisen. Zur Begründung stellte sie sich im Wesentlichen auf den Standpunkt, dass kein Anlass bestünde, für die Veranlagung vom vereinbarten Kaufpreis abzuweichen. Dies umso weniger, als es sich um eine Hotelruine handle und die von der Gemeinde hinzugerechnete BGF (2400 m<sup>2</sup>) gar nicht berücksichtigt werden dürfe. Unzulässig sei zudem auch die Rücknahme der ersten Veranlagungsverfügung und der Ersatz derselben durch eine zweite, zumal der Gemeinde bereits im Zeitpunkt des Erlasses der ersten alle entscheiderelevanten Punkte bekannt gewesen seien.

3. Die Gemeinde beantragte die Abweisung der Beschwerde. Eventualiter sei durch das Gericht eine neue Schätzung über den Verkehrswert der Liegenschaft im Zeitpunkt des Verkaufes einzuholen. Der Ersatz der ersten Veranlagungsverfügung durch eine zweite sei zulässig gewesen, weil die erste noch gar nicht rechtskräftig gewesen sei und sich herausgestellt habe, dass der in der Handänderungsanzeige aufgeführte Preis offensichtlich zu niedrig sein müsse. Angesichts der zusätzlich zur Liegenschaft übertragenen Nutzung von 2400 m<sup>2</sup> BGF für Zweitwohnungen ab der Parzelle Schlosshotel auf die Parzelle Nr. 1700 und der Weigerung der heutigen Beschwerdeführerin eine amtliche Schätzung einzuholen, habe der Wert ermessensweise neu festgelegt werden müssen. Einspracheweise sei die Steuer nach Anhörung der Betroffenen auf neu Fr. 219'460.-- veranlagt worden.
4. a) Mit Schreiben vom 23. Mai 2007 schlug der Instruktionsrichter den Parteien die Einholung eines Gutachtens beim kantonalen Schätzungsamt vor und gab ihnen die Gelegenheit, Expertenfragen einzureichen. Die Beschwerdeführerin stellte sich in ihrer Replik gegen das angeregte Gutachten. Sofern ein solches aber überhaupt erforderlich sein sollte, dann habe es sich auf den Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbes zu beschränken und alle damals geltenden Einschränkungen zu berücksichtigen. Die Gemeinde ..., welche die

Einholung eines Gutachtens durch das Gericht begrüsst, wies in ihrer Duplik auf den Widerstand der Beschwerdeführerin hin, eine Schätzung einzuholen.

- b) Mit verfahrensleitender Verfügung vom 23. August 2007, gab der Instruktionsrichter den Parteien, nachdem die 3. Kammer des Verwaltungsgerichts gleichentags die Einholung einer Gerichtsexpertise im Sinne des gemeindlichen Antrages gutgeheissen hatte, den Parteien Gelegenheit, ergänzende Fragen einzureichen.
- c) In Kenntnis der Ausführungen und ergänzenden Fragethemata der Parteien beauftragte der Instruktionsrichter das kantonale Amt für Schätzungswesen mit prozessleitender Verfügung vom 7. September 2007 mit der Ausarbeitung einer entsprechenden Expertise, wobei er die von den Parteien vorgebrachten Fragen in die Verfügung aufnahm.
- d) Nach verschiedenen, ergänzenden Abklärungen und der Durchführung eines Augenscheines vor Ort erstattete das Amt für Schätzungswesen am 29. Januar 2008 die angeordnete Expertise. Es gelangte im Wesentlichen zum Schluss, dass sich der Verkehrswert per 15. April 2005 ohne Umbau in StWE auf Fr. 4'103'000.-- und mit Umbau in StWE im Jahre 2018 auf Fr. 11'365'900.- - belaufe. Den Parteien wurde daraufhin seitens des Gerichts Gelegenheit geboten, zu Inhalt und Ergebnis der Expertise auch noch schriftlich Stellung zu nehmen.

Auf ihre Ausführungen wie auch auf die weiteren Darlegungen in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

#### **Das Gericht zieht in Erwägung:**

1. Soweit sich die Beschwerdeführerin zur Stützung ihrer Begehren auf den Standpunkt stellt, dass die Gemeinde ihre erste Veranlagung/Rechnung vom 19. Mai 2005 nicht durch jene vom 14. Juni 2005 habe ersetzen dürfen, weil gegen die erste kein Einspracheverfahren hängig war, kann sie daraus nichts

zu ihren Gunsten ableiten. Wie nämlich das Verwaltungsgericht bereits in PVG 1998 Nr. 75 und unter Hinweis auf BGE 121 II 273 ff. festgehalten hat, ist es unter bestimmten Voraussetzungen grundsätzlich zulässig, einen Veranlagungsentscheid vor Ablauf der Rechtsmittelfrist (auch zu Ungunsten einer Steuerpflichtigen) zu ändern. Von dieser Möglichkeit hat die Gemeinde zu Recht Gebrauch gemacht. Fest steht nämlich, dass die erste Veranlagungsverfügung zum Zeitpunkt des Erlasses der zweiten Verfügung noch nicht in Rechtskraft erwachsen war. Aktenkundig ist sodann, dass der Veranlagungsbehörde erhebliche Zweifel an der Korrektheit des dem Kaufvertrag zugrunde liegenden Verkaufswertes entstanden waren, welche ein Zurückkommen als geboten erscheinen liessen, was sich aufgrund der im Verwaltungsrecht geltenden *Offizialmaxime* denn auch nicht beanstanden lässt. Unbestritten ist auch, dass der Steuerpflichtigen die vom Gesetz vorgesehenen verfahrensrechtlichen Rechte und Pflichten gewährt worden sind; insbesondere ist ihr auch im anschliessenden Einspracheverfahren (vgl. Art. 6 GStG i.V. mit Art. 138 Abs. 1 und 2 StG) das rechtliche Gehör in vollem Umfang gewährt worden. Formell lässt sich das vorinstanzliche Vorgehen und damit der ersatzweise Erlass einer neuen Veranlagungsverfügung nicht beanstanden.

2. a) Gemäss Art. 26 GStG hat der Erwerber beim Wechsel von Grundeigentum auf Gemeindegebiet eine Handänderungssteuer vom objektiven Übergangswert zu entrichten. Dem Grundeigentum gleichgestellt sind die selbständigen und dauernden Rechte im Sinne von Art. 779 und 780 ZGB. Der Ansatz für die Handänderungssteuer beträgt 2% (Art. 31 GStG). Wird der Übergangswert nicht oder im Vergleich zu den laufenden Preisen offensichtlich zu niedrig angegeben, so ist auf den Verkehrswert abzustellen (Art. 27 GStG). Damit soll sichergestellt werden, dass die Gemeinde die Handänderungssteuer auf der Grundlage eines marktkonformen Verkaufspreises veranlagern kann. Es geht dabei in erster Linie darum, dass die Gemeinde nicht wegen offensichtlich missbräuchlich zu tief angesetzter Preise um die ihr zustehenden Steuereinnahmen gebracht wird. Dagegen erscheint es als unzulässig, die Handänderungssteuer auf einem fiktiven Erlös zu erheben, der auf dem Markt für das fragliche Objekt nicht erzielbar ist.

- b) Zunächst stellt sich die Frage, ob die Vorinstanz für die Berechnung der Handänderungssteuer von dem in der Regel als Bemessungsgrundlage dienenden Kaufpreis (i.d.R. = objektiver Übergangswert) abweichen durfte. Dies lässt sich im konkreten Fall durchaus vertreten. Die Vorinstanz gelangte nach einer summarischen Prüfung des Kaufvertrages vom 5. Januar 2005 zum Schluss, dass der effektive Übergangswert der Liegenschaft Nr. 1700 aufgrund der darin (Ziff. 11) enthaltenen (obligatorischen) Verpflichtung zur Nutzungsübertragung von rund 2'400 m<sup>2</sup> BGF ab der benachbarten Parzelle Schlosshotel weit höher als der vereinbarte Kaufpreis sein müsse, weil unbestrittenermassen im Oberengadin pro m<sup>2</sup> BGF Preise von rund 3'000.-- bezahlt würden. Sie gelangte daher zum Schluss, dass zum vereinbarten Kaufpreis von Fr. 3,773 Mio. auch noch der Wert der BGF-Übertragung (Fr. 7,2 Mio. für 2'400 m<sup>2</sup> BGF) zu addieren sei. Insofern lässt sich ihre Annahme, dass der von der Beschwerdeführerin mit der Verkäuferschaft vereinbarte Kaufpreis nicht den objektiven Übernahmewert der Liegenschaft wiedergeben, mithin eine Unterpreislichkeit vorliegen könnte, durchaus vertreten. Zu prüfen ist, ob eine Unterpreislichkeit ganz (oder zumindest teilweise) bejaht werden muss, wobei einzig und allein auf den Verkehrswert im Zeitpunkt der Handänderung (15. April 2005 / Bewertungsstichtag) abzustellen ist.
- c) Im Zusammenhang mit Grundstücksgeschäften hat das Verwaltungsgericht zur Unterpreislichkeit in konstanter Rechtsprechung (VGU A 03 23, A 04 52 und A 07 44) Folgendes ausgeführt:

"Die bundesgerichtliche Rechtsprechung lässt sich hinsichtlich der Unterpreislichkeit - im Gegensatz zur zürcherischen Praxis - nicht von einem starren Schema leiten, sondern sie wertet im Einzelfall das offenkundige Missverhältnis im gegenseitigen Leistungsaustausch bzw. dessen Erkennbarkeit. So hat das Bundesgericht betreffend Liegenschaften einmal einen Kaufpreisfehlbetrag von 50% (ASA 22, 198), ein anderes Mal bereits einen solchen von rund 25% (ASA 25, 189) als offensichtliches Missverhältnis angesehen. Demgegenüber hat sich die Zürcher Praxis auf einen Mindesteinschlag von 25% festgelegt (RB 1986 Nr. 71). Die Frage nach der Offenkundigkeit des Missverhältnisses hängt in erster Linie von der Natur des Objektes ab, welches Gegenstand des Austauschverhältnisses ist. Was immer einen Markt mit definierbarem Marktpreis hat wie z.B. Wertpapiere, Edelmetalle, Rohstoffe etc., letztlich auch fremde Währung, zeigt ein

Leistungs-Missverhältnis schon bei geringen Abweichungen, weil der Marktwert, da er eindeutig determiniert ist, als „objektiver“ Verkehrswert aufgefasst wird. Objekte wie Beteiligungen und eben auch Liegenschaften haben demgegenüber keinen in diesem Sinn leicht erkennbaren „objektiven“, sondern im Gegenteil nur einen gewissermassen „subjektiven“, weil nicht in gleichem Mass eindeutig bestimmbar (objektivierbar) Verkehrswert. Verkehrswert ist hier der Preis des unter Dritten zustande gekommenen Geschäfts. Dieser hängt indessen von zahlreichen individuellen Konstellationen wie Verkaufszwang, Käuferwünschen, speziellen Nutzeffekten, individueller Beurteilung usw. ab. Unter solchen Umständen entwickelt sich auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr die Preisbildung mit einer grossen Bandbreite, und es kommt nicht von ungefähr, dass sich die Zürcher Praxis in Berücksichtigung der im Gesamtkanton herrschenden Verhältnisse an einem 25%-Einschlag orientiert (vgl. StE 1990 B 24.4 Nr. 24).

Ohne sich der schematischen Zürcher Praxis anschliessen zu wollen, teilte das Verwaltungsgericht Graubünden in PVG 1995 Nr. 63 die obigen Überlegungen, dass im Grundstücksmarkt der Verkehrswert einer Liegenschaft eine grosse Bandbreite aufweise und sich die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nur dann aufdränge, wenn eine ins Auge springende Unterpreislichkeit festzustellen ist, wovon bei Minderpreisen gegenüber dem Verkehrswert von etwa 10% in der Regel nicht gesprochen werden könne." (PVG 1997 Nr. 37; 1995 Nr. 63).“

- d) Im vorliegenden Beschwerdeverfahren wurde seitens des Gerichts eine Expertise angeordnet. Die eingesetzten Experten ermittelten daraufhin den Verkehrswert der Liegenschaft zum Bewertungsstichtag (unter Berücksichtigung der Lage in einer Hotelzone; der im fraglichen Zeitpunkt in ... geltenden Planungszone; der Baufähigkeit der Hotelruine; des Investitionsbedarfs etc.) mit Fr. 4,103 Mio. (längerfristiger Hotelbetrieb ohne Umbau in STWE). Unberücksichtigt bleiben mussten - da auf die am Bewertungsstichtag (15. April 2005) massgebenden Umstände abzustellen ist - u.a. die Baubewilligung vom 6. Dezember 2006 für den Umbau der Hotelliegenschaft in Stockwerkeigentum für Zweitwohnungen. Ausgehend von der oben erwähnten verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung bleibt im Sinne eines Zwischenergebnisses festzuhalten, dass der bezahlte Kaufpreis rund 8% unter dem ermittelten Verkehrswert liegt. Die Unterpreislichkeit liegt damit im konkreten Fall am untersten Rand der oben umschriebenen Bandbreite, was die Anwendbarkeit von Art. 27 GStG im Lichte des einer Gemeinde zustehenden Ermessens- und Beurteilungsspielraumes noch als vertretbar erscheinen lässt.

- e) Die Gemeinde stellt sich ihrerseits auf den Standpunkt, dass nicht auf den eben erwähnten (die künftige Nutzung/Umbau in STWE nicht berücksichtigenden) sondern den fiktiven, den Umbau in STWE im Jahre 2018 berücksichtigenden Verkehrswert von rund Fr. 11 Mio. abzustellen sei. Ihrer Auffassung kann nicht gefolgt werden. Wie mehrfach erwähnt, ist auf den Verkehrswert im Zeitpunkt der Handänderung abzustellen. Ob die in Ziff. 11 des Kaufvertrages vorbehaltene BGF-Übertragung, welche für den Umbau der Hotelliegenschaft und die künftige Nutzung mit Zweitwohnungen bei der Veranlagung der Handänderungssteuer berücksichtigt werden muss, hängt letztlich davon ab, ob sich das Rechtsgeschäft auf die Verfügungsgewalt über das Grundstück tatsächlich und wirtschaftlich wie eine Handänderung auswirkt (Art. 29 GStG in fine). Dies ist im Ergebnis zu verneinen. Dies deshalb, weil in Ziff. 11 der Kaufvertragsbestimmungen lediglich eine obligatorische (vertragliche) Verpflichtung, zu einer künftigen BGF-Übertragung im Umfang von 2'400 m<sup>2</sup> ab der Parzelle Schlosshotel auf die Parzelle Nr. 1700 vorgesehen ist. Ein Umstand, den die Gemeinde bei der Übersetzung der in italienischer Sprache verfassten Bestimmung völlig übersehen zu haben scheint. Die konkrete Nutzungsübertragung ab der angrenzenden Parzelle war aber ebenso wie deren dingliche Sicherung einem späteren Zeitpunkt vorbehalten. Damit die Käuferschaft tatsächlich und wirtschaftlich über die entsprechende Nutzung verfügen kann, bedarf (und bedurfte) es noch weiterer, konkretisierender Schritte, sei es seitens der betroffenen Grundeigentümer (separater Kauf-/Grunddienstbarkeitsvertrag) als auch der Gemeinde (Aufhebung Planungszone; Genehmigung des Quartierplanes Schlosspark; Erteilung einer Baubewilligung; Unterstellungsverfügung hinsichtlich Etappierung und Kontingentierung des Bauvorhabens), weshalb in dem in Ziff. 11 enthaltenen Rechtsgeschäft auch noch kein handänderungssteuerrechtlich- relevanter Tatbestand erblickt werden kann. Was die Gemeinde in diesem Zusammenhang vorbringen lässt, zielt ins Leere.
- f) In der gemeindlichen Auslegung ist im konkreten Fall letztlich auch ein Verstoss gegen das von Rechtsprechung (BGE 109 Ia 283; VGU A 06 18) und Lehre im Steuerrecht postulierte Erfordernis der

Tatbestandsbestimmtheit zu erblicken. Aufgrund der von der Gemeinde angeführten Überlegungen kann jedenfalls auch noch nicht gesagt werden, es lägen ausserordentliche oder ungewöhnliche Verhältnisse vor, welche im Lichte der zitierten Rechtsprechung die ermessenweise Schätzung der Gemeinde (Verkehrswert von Fr. 10,973 Mio.) rechtfertigen würden. Ebensowenig besteht Anlass auf den in der Expertise erwähnten mutmasslichen Verkehrswert nach Umbau (ca. Fr. 11,366 Mio.) abzustellen.

- g) Hingegen erscheint aufgrund der konkreten Gegebenheiten ein Abstellen auf den von den Experten ermittelten Verkehrswert von 4,103 Mio. für die Erhebung einer Handänderungssteuer als geboten und insofern ist die Unterpreislichkeit denn auch zu bejahen, auch wenn sie am untersten Rand des von der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung gezogenen Rahmens anzusiedeln ist. Der angefochtene Entscheid ist daher aufzuheben und die Angelegenheit zur neuen Veranlagung ausgehend von dem von den Experten per Bewertungsstichtag ermittelten Verkehrswert von Fr. 4,103 Mio. an die Gemeinde zurückzuweisen. Im Übrigen erweist sich die Beschwerde als unbegründet.
3. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten sowie die Kosten der notwendig gewordenen Expertise von Fr. 19'794.15 (inkl. MWST) zu jeweils einem Zehntel zulasten der Beschwerdeführerin und zu neun Zehnteln zulasten der Beschwerdegegnerin, welche überdies der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin eine entsprechend dem Verfahrensausgang angemessen reduzierte Parteientschädigung zu bezahlen hat. Letztere wird, nachdem seitens der Beschwerdeführerin dem Gericht trotz entsprechender Aufforderung (letztmals am 20. Februar 2008) keine Kostennote eingereicht worden ist, ermessensweise auf Fr. 4'000.-- (inkl. MWST) festgelegt.

**Demnach erkennt das Gericht:**

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und die Handänderungssteuer ausgehend vom massgebenden Verkehrswert von Fr. 4,103 Mio. auf Fr. 82'060.-- reduziert; im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von Fr. 6'000.--

- und den Kanzleiauslagen von Fr. 266.--

zusammen Fr. 6'266.--

gehen zu einem Zehntel zulasten der ... AG und zu neun Zehnteln zulasten der Gemeinde ... Die entsprechenden Kostenanteile sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.

3. Die Expertisekosten in der Höhe von Fr. 19'794.15 (inkl. MWST) werden zu einem Zehntel der ... AG und zu neun Zehnteln der Gemeinde ... auferlegt.

4. Die Gemeinde ... hat der ... AG eine entsprechend dem Verfahrensausgang reduzierte Parteientschädigung von Fr. 4'000.-- (inkl. MWST) zu bezahlen.