

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}  
2C\_674/2011

Urteil vom 7. Februar 2012  
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Zünd, Präsident,  
Bundesrichter Karlen, Seiler,  
Gerichtsschreiber Kocher.

1. Verfahrensbeteiligte

A. \_\_\_\_\_,  
2. B. \_\_\_\_\_,  
3. C. \_\_\_\_\_,  
4. D. \_\_\_\_\_,  
5. E. \_\_\_\_\_,  
6. F. \_\_\_\_\_ AG,  
Beschwerdeführer, alle vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Luzius Schmid,

gegen

Gemeinde Davos, Berglistutz 1, 7270 Davos Platz,  
Kantonale Steuerverwaltung Graubünden, Steinbruchstrasse 18/20, 7001 Chur.

Gegenstand  
Grundstückgewinnsteuer (Steuerpfandrecht),

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden, 4. Kammer, vom 5. April 2011.

Sachverhalt:

A.  
Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 23. März 2007 und Grundbucheintrag vom 13. April 2007 veräusserte die Stiftung G. \_\_\_\_\_ (heute: Stiftung G. \_\_\_\_\_ in Liquidation) das in Davos/GR gelegene Grundstück zum Preis von Fr. \_\_\_\_\_ an die H. \_\_\_\_\_ AG. Die Steuerverwaltungen des Kantons Graubünden und der Gemeinde Davos veranlagten am 22. Januar 2009 bzw. 24. März 2009 die kantonale bzw. kommunale Grundstückgewinnsteuer in Höhe von je Fr. \_\_\_\_\_. Nach Begründung von Stockwerk- und Miteigentum am erworbenen Grundstück verkaufte die H. \_\_\_\_\_ AG Teile am Grundstück an Dritte, so namentlich an die Beschwerdeführer.

B.  
Die Stiftung G. \_\_\_\_\_ als Erstveräussererin und Steuerschuldnerin focht die Veranlagungsverfügung vom 24. März 2009 nicht an. Die Rechnung blieb indessen unbeglichen. Zur Sicherung der Steuer erliess die Gemeinde Davos am 19. März 2010 u.a. gegenüber A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_, C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_ und E. \_\_\_\_\_ sowie der F. \_\_\_\_\_ AG Pfandrechtsverfügungen und wies das Grundbuchamt an, auf den jeweiligen Stockwerkeinheiten bzw. Miteigentumsanteilen die vorläufige Eintragung des Steuerpfandrechts zugunsten der Gemeinde Davos vorzumerken. Die von den Grundpfandeigentümern erhobenen Einsprachen wies die Landschaft Davos Gemeinde am 23. Juni 2010 ab, worauf die Pfandbetroffenen an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden gelangten. Dessen 4. Kammer erkannte mit Urteil vom 5. April 2011 auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei.

C.  
Gegen dieses Urteil führen A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_, C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_ und E. \_\_\_\_\_ sowie die F. \_\_\_\_\_ AG als Grundpfandeigentümer mit Eingabe vom 5. September 2011

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Sie beantragen, das Urteil vom 5. April 2001 [2011], die Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 24. März 2009 und die Einspracheentscheide vom 23. Juni 2010 betreffend die Pfandrechtsverfügungen seien aufzuheben.

D.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden, die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden ebenso wie der Kleine Landrat der Gemeinde Davos schliessen in ihren Vernehmlassungen auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit bzw. die Zulässigkeit des Rechtsmittels von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (BGE 137 III 417 E. 1).

1.1 Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um den Entscheid einer letzten kantonalen Gerichtsstanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, der beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden kann (Art. 82 ff. BGG). Als Eigentümer der pfandbelasteten Grundstücke sind die Beschwerdeführer zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG; Urteile 2C\_636/2007 vom 7. April 2008 E. 1.1; 2P.93/1996 vom 5. November 1997 E. 1b zur Grundpfandrechtslichen Sicherung der Liquidationsgewinnsteuer im Recht des Kantons Graubünden). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten der Grundpfandeigentümer ist dem Grundsatz nach und unter Vorbehalt der nachfolgenden Ausführungen einzutreten.

1.2 Soweit die Anwendung kantonalen Rechts gerügt wird, kann im Wesentlichen geltend gemacht werden, der angefochtene Entscheid verstosse gegen Bundesrecht (Art. 95 lit. a BGG), hier namentlich gegen die verfassungsmässigen Rechte und Grundsätze (BGE 137 V 143 E. 1.2 S. 145; 134 II 349 E. 3 S. 351). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht prüft das Bundesgericht nur unter Rüge- und Begründungsvorbehalt (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254; zum Ganzen Urteile 2C\_468/2011, 2C\_469/2011 vom 22. Dezember 2011 E. 1.2.3). Der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen im Sinne von Art. 106 Abs. 1 BGG gilt insofern nicht (Urteil 2C\_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 1.2.1). Die bundesgerichtliche Praxis verlangt, dass die Verfassungsverletzung "klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids" dargelegt wird (Urteile 2C\_812/2010 vom 23. März 2011 E. 1.2 und 1C\_155/2007 vom 13. September 2007 E. 1.2; BGE 133 III 393 E. 6 S. 397 mit Hinweisen). Auf rein appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 136 II 489 E. 2.8 S. 494 mit Hinweisen; zum Ganzen Urteile 2C\_468/2011, 2C\_469/2011 vom 22. Dezember 2011 E. 1; 2C\_774/2011 vom 3. Januar 2012 E. 1.2.4).

1.3

1.3.1 Die Beschwerdeführer beantragen allem voran die Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils. Ob die Beschwerdeführer ihrer qualifizierten Rüge- und Begründungspflicht im genannten Sinne genügt haben, erscheint zumindest als ungewiss. Die Frage kann offenbleiben, nachdem die Beschwerde in der Sache selbst ohnehin abzuweisen ist.

1.3.2 Weiter verlangen die Beschwerdeführer die Aufhebung der Veranlagungsverfügung vom 24. März 2009. Sie berufen sich auf deren Nichtigkeit, nachdem die Verfügung von einer unzuständigen Behörde ausgegangen sei. Auf das Begehren, einen Entscheid wegen Nichtigkeit aufzuheben, kann nicht eingetreten werden. Nichtigkeit als absolute Unwirksamkeit eines Verwaltungsaktes ist jederzeit und von sämtlichen rechtsanwendenden Behörden von Amtes wegen zu beachten; sie kann auch im Rechtsmittelweg festgestellt werden (dazu u.a. Urteil 2A.241/2006 vom 26. Oktober 2006 E. 2.2). Möglich wäre einzig das Begehren um Feststellung der Nichtigkeit.

1.3.3 Nicht einzutreten auf die Beschwerde ist auch, soweit sie sich schliesslich gegen den Einspracheentscheid vom 23. Juni 2010 richtet. Der Einspracheentscheid der Gemeinde Davos ist in zustimmendem Sinne durch das verwaltungsgerichtliche Urteil ersetzt worden (Devolutiveffekt) und bildet nicht Anfechtungsobjekt (vgl. z.B. Urteil 2C\_487/2008 vom 2. Februar 2009 E. 1.2).

2.

In der Sache selbst geht es um ein Grundpfandrecht nach dem Steuerrecht des Kantons Graubünden, das im Zusammenhang mit der Nichtentrichtung der kommunalen Grundstückgewinnsteuer verhängt wurde. Die Beschwerdeführer machen im Wesentlichen geltend, die angefochtenen Pfandrechtsverfügungen vom 19. März 2010 seien zufolge fehlender Zuständigkeit

des verfügenden Gemeinwesens nichtig (dazu E. 3 hienach). Willkürliches und gegen Treu und Glauben verstossendes Verhalten der Steuerbehörden erblicken sie weiter darin, dass die Steuerbehörden nicht bloss eine kantonale, sondern darüber hinaus auch eine kommunale Grundstückgewinnsteuer veranlagten, wenngleich damit nicht zu rechnen gewesen sei (dazu E. 4).

3.

3.1 Das Gesetz [des Kantons Graubünden] vom 31. August 2006 über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG/GR; BR 720.200) trat am 1. Januar 2007 in Kraft und fand unter Vorbehalt des hier nicht interessierenden Abs. 3 per 1. Januar 2009 Anwendung (Art. 34 Abs. 2 GKStG/GR). Gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. b GKStG/GR erhebt die Gemeinde eine Grundstückgewinnsteuer. Sie beläuft sich auf dieselbe Höhe wie die kantonale Grundstückgewinnsteuer (Art. 6 Abs. 1) und richtet sich, was Steuersubjekt, Steuerobjekt, Steuersatz und Bemessung der Steuer anbelangt, nach den Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes (Art. 6 Abs. 2 GKStG/GR).

3.2 Veranlagung und Bezug der kommunalen erfolgen neurechtlich zusammen mit der kantonalen Grundstückgewinnsteuer (Art. 6 Abs. 4 GKStG/GR), während die Verfügungskompetenz zuvor bei den Gemeinden gelegen hatte. Strittig ist, ob auf die vorliegende Pfandrechtsverfügung altes oder neues Zuständigkeitsrecht anwendbar sei. Dies hängt davon ab, zu welchem Zeitpunkt das Grundpfandrecht entstanden ist und welches Recht in diesem Zeitpunkt massgebend war (E. 3.4). Dieser Zeitpunkt wird durch die Entstehung der Grundstückgewinnsteuerforderung vorbestimmt (E. 3.3 hienach).

3.3 Der Kanton Graubünden erhebt nach dem dualistischen System eine Grundstückgewinnsteuer von den natürlichen und den steuerbefreiten juristischen Personen (Art. 1 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1986 für den Kanton Graubünden [StG/GR; BR 720.000]). Massgebender Zeitpunkt für die Entstehung der Steuerforderung ist im Fall der zivilrechtlichen Handänderung der Eigentumsübergang (Art. 12, insb. Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 42 Abs. 1 StG/GR). Dem Grundbucheintrag kommt konstitutive Bedeutung zu (Art. 656 Abs. 1, Art. 971 Abs. 1 und Art. 972 Abs. 2 ZGB; Urteil 5A\_846/2009 vom 12. März 2010 E. 3.1, in: RNRF 92/2011 S. 112). Vorliegend erfolgte der Eintrag am 13. April 2007. Gleichzeitig entstand auch die Steuerforderung, was unbestritten ist.

3.4

3.4.1 Gemäss Art. 836 ZGB in der Fassung vom 10. Dezember 1907 bedürfen die gesetzlichen Grundpfandrechte des kantonalen Rechtes aus öffentlich-rechtlichen oder andern für die Grundeigentümer allgemein verbindlichen Verhältnissen, wo es nicht anders geordnet ist, zu ihrer Gültigkeit keiner Eintragung im Grundbuch. Im Laufe des bundesgerichtlichen Verfahrens ist auf den 1. Januar 2012 der revidierte Art. 836 ZGB in Kraft getreten. Für die Zwecke der bundesgerichtlichen Beurteilung ist grundsätzlich die Rechtslage massgebend, wie sie bestand, als der angefochtene Verwaltungsakt erging (Urteil 2C\_16/2009 vom 26. August 2009 E. 3.1.1; BGE 125 II 591 E. 5e/aa S. 598; vgl. auch Art. 1 Abs. 1 SchIT ZGB), mithin Art. 836 ZGB in der vorrevidierten Fassung. Bei dieser Norm handelt es sich um einen unechten Vorbehalt des Bundeszivilrechts (BGE 122 I 351 E. 1e S. 354; 84 II 91 E. 2 S. 100 f.; Urteil 2P.173/1992 vom 23. April 1993 E. 2b, in: ASA 62 S. 570). Massgebend ist kraft Art. 3 BV in Verbindung mit Art. 6 ZGB das kantonale öffentliche Recht (PETER STÄHLI, Das Steuergrundpfandrecht, 2006, S. 19, 57 f.). Das StHG, das diesem vorging, enthält, abgesehen von Art. 78 zum Steuerarrest, keine Bestimmungen über den Steuerbezug (FERDINAND

FESSLER, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum StHG, 2. Aufl., 2002, N. 1 zu Art. 78 StHG). Anders als das Grundstückgewinnsteuerrecht (BGE 131 II 722 E. 2.1 S. 723; 134 II 124 E. 3.2 S. 132) ist das Steuergrundpfandrecht denn auch nicht dem Grundsatz nach harmonisiert (Urteil 2P.348/2005 vom 26. Mai 2006 E. 1). Als unmittelbares gesetzliches Grundpfandrecht entsteht das bündnerische Steuergrundpfandrecht (Art. 132 des Einführungsgesetzes [des Kantons Graubünden] vom 12. Juni 1994 zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch [EGzZGB/GR; BR 210.100], Art. 160 StG/GR) ausserbuchlich und gleichzeitig mit der zu sichernden Steuerforderung (TONI HESS, Das gesetzliche Steuerpfandrecht des bündnerischen Einführungsgesetzes zum Zivilgesetzbuch, in: ZGRG 13/1994 S. 89 ff., insb. 96; STÄHLI, a.a.O., S. 82; allgemein dazu CHRISTIAN MATTLI, Die gesetzlichen Grundpfandrechte des kantonalen Rechtes unter besonderer Berücksichtigung des bündnerischen Rechtes, 1992, S. 16; ARMIN ZUCKER, Das Steuerpfandrecht in den Kantonen, 1988, S. 54). Im vorliegenden Fall entstand es mithin am 13. April 2007.

3.4.2 Die Ausführungen der Vorinstanz zum zeitlichen Auseinanderfallen von Inkraftsetzung (1. Januar 2007) und Wirksamwerden des Gesetzes (1. Januar 2009) überzeugen und widerspiegeln die Sichtweise der Regierung des Kantons Graubünden zur Teilrevision der Ausführungsbestimmungen

zur Steuergesetzgebung (ABzStG/GR; BR 720.015), die diese im Protokoll vom 22. Dezember 2009 zum Ausdruck brachte. Der neue Art. 69a ABzStG/GR führt entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer keineswegs zu einer Verschiebung des Inkrafttretens des GKStG/GR. Nach dem klaren Wortlaut von Art. 34 Abs. 2 GKStG/GR tritt das Gesetz zwar am 1. Januar 2007 in Kraft, findet aber erst per 1. Januar 2009 Anwendung. Damit beabsichtigten Gesetz- und Verordnungsgeber die Herbeiführung einer Situation, die sich mit der achtjährigen "Anpassungsfrist" gemäss Art. 72 Abs. 1 StHG vergleichen lässt. Angesichts des Stichtags ergibt sich mithin die Zuständigkeit der Gemeinde Davos zu Veranlagung, Bezug und Sicherstellung der hier zur Diskussion stehenden kommunalen Grundstückgewinnsteuer. Von keiner Bedeutung ist hierbei, dass Veranlagungs- und Pfandrechtsverfügungen nach dem 1. Januar 2009 ergingen, ebenso wenig wie es eine Rolle spielen kann, dass sich die fehlende Zahlungsfähigkeit der Erstveräussererin erst zu einem noch späteren Zeitpunkt manifestierte. Demzufolge hält die von der Vorinstanz getroffene Beurteilung der hier vorzunehmenden Willkürprüfung stand.

4.

Wenn die Beschwerdeführer schliesslich meinen, nicht mit der Erhebung der kommunalen Grundstückgewinnsteuer gerechnet haben zu müssen, berufen sie sich auf Rechtsunkenntnis. Daraus vermögen sie nichts für sich abzuleiten (Urteil 2C\_670/2007 vom 10. Dezember 2007 E. 3), solange nicht von Behördenseite eine Vertrauensgrundlage geschaffen worden ist, welche berechtigterweise zur Annahme führen durfte, im vorliegenden Fall sei - ausnahmsweise - keine kommunale Grundstückgewinnsteuerpflicht gegeben. Solcherlei wäre freilich nicht nur höchst aussergewöhnlich, sondern wird von den Beschwerdeführern auch nicht vorgetragen. Der blosser Umstand, dass aus der kantonalen Veranlagungsverfügung nicht hervorging, dass noch eine kommunale Steuer zu erwarten ist, stellt offensichtlich keine Vertrauensgrundlage dar, die eine materiell gesetzwidrige Behandlung der Beschwerdeführer rechtfertigen könnte.

5.

Bei diesem Ausgang sind den Beschwerdeführern die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 65 BGG). Sie tragen die Gerichtskosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung (Art. 66 Abs. 5 BGG). Der Gemeinde Davos, die obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftbarkeit den Beschwerdeführern auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Gemeinde Davos, der Kantonalen Steuerverwaltung Graubünden und dem Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden, 4. Kammer, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 7. Februar 2012

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Kocher