

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.530/2004 /kil

Urteil vom 9. November 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Merkli,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
Erbengemeinschaft A. _____ selig, bestehend aus:
1. B. _____,
2. C. _____,
3. D. _____,
4. E. _____,
5. F. _____,
Beschwerdeführer,
alle vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Hugo Waibel-Knaus,

gegen

Kantonale Steuerverwaltung Graubünden, Steinbruchstrasse 18/20, 7001 Chur,
Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden,
3. Kammer, Obere Plessurstrasse 1, 7001 Chur.

Gegenstand
Grundstückgewinnsteuer (Wiedererwägung),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil
des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden
vom 6. Juli 2004.

Sachverhalt:

A.

Mit Kaufvertrag vom 1. Juli 1992 veräusserte A. _____ eine Baulandparzelle in G. _____ an H. _____ zum Preis von Fr. 1'170'000.-. In einem Nachtrag gleichen Datums wurde vereinbart, dass der Kaufpreis Fr. 100'000.- betrage, falls das Grundstück im Rahmen der anstehenden Zonenplanrevision ausgezont werden sollte. Am 5. November 1992 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 69'708.- auf der Basis eines Veräusserungspreises von Fr. 1'170'000.-.

In den Jahren 1992 und 1993 leistete der Käufer Teilzahlungen an den Kaufpreis, die er jedoch in der Folge einstellte. Der inzwischen ergangene Zonenplan der Gemeinde sah vor, dass das Grundstück herabgezont und ein Drittel der Parzelle gänzlich ausgezont werde. Dieser Zonenplan war bei der Bündner Regierung angefochten worden.

In der Folge kam es zwischen den Vertragsparteien zu einem Vermittlungsverfahren vor dem Vermittleramt G. _____. Mit Vergleich vom 24. April 1996 einigten sich die Vertragsparteien auf einen Gesamtkaufpreis von Fr. 560'000.-. Am 28. Mai 1996 wies die Bündner Regierung den Zonenplan an die Gemeinde G. _____ zurück, damit diese prüfe, ob nicht die gesamte Parzelle ausgezont werden müsse.

Gestützt auf den Vergleich vor dem Vermittleramt G. _____ vom 24. April 1996 stellte A. _____ ein Wiedererwägungsgesuch hinsichtlich der Grundstückgewinnsteuer. Die kantonale Steuerverwaltung hiess das Gesuch mit Entscheid vom 23. Januar 1997 teilweise gut und setzte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 35'838.- herab. Im Wiedererwägungsentscheid wies die kantonale Steuerverwaltung auch auf den Entscheid der Bündner Regierung hin und hielt fest, dass der Kaufpreis nunmehr im Wissen um die weiterhin bestehenden planerischen Unsicherheiten verbindlich festgelegt worden sei und nicht erneut Gegenstand eines Revisionsverfahrens sein könne.

Im Jahre 1999 wurde schliesslich die Parzelle gänzlich ausgezont. In der Folge gingen seitens von H. _____ keine Zahlungen mehr ein, und im Jahre 2002 wurden für die Kaufpreisforderung nur noch Verlustscheine ausgestellt. H. _____ verkaufte das Grundstück an seinen Bruder I. _____, der es am 29. Dezember 2003 für Fr. 33'000.- an die Erben von A. _____ zurückveräusserte. Im Gegenzug verpflichteten sich die Erben, auf die Betreibungen im Gesamtbetrag von Fr. 423'000.- nebst Zinsen und Kosten zu verzichten.

B.

Am 16. März 2004 reichten die Erben von A. _____ ein neues Wiedererwägungsgesuch ein, mit dem sie Rückerstattung der Grundstückgewinnsteuer von Fr. 35'838.- beantragen. Die kantonale Steuerverwaltung wies das Gesuch mit Entscheid vom 18. März 2004 ab.

Mit Urteil vom 6. Juli 2004 bestätigte das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden den Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung und wies den Rekurs der Erben ab.

C.

Hiergegen führen die Erben von A. _____, entsprechend der erteilten Rechtsmittelbelehrung, Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, die Verfügung vom 23. Januar 1997 sei aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer im Betrag von Fr. 35'838.- sei ihnen nebst Zins zurückzuzahlen.

Es wurden die Akten beigezogen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde richtet sich gegen einen Entscheid, der eine kantonale Steuer betrifft. Zulässig ist die staatsrechtliche Beschwerde. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) kommt hier noch nicht zum Zug, weil im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs im Jahre 1992 das Steuerharmonisierungsgesetz noch nicht in Kraft getreten war und auch die Frist von acht Jahren, die den Kantonen zur Anpassung ihrer Gesetzgebung an die Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes gemäss Art. 72 StHG offen stand, noch nicht zu laufen begonnen hatte.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist daher als staatsrechtliche Beschwerde entgegenzunehmen und zu behandeln. Aus der falschen Rechtsmittelbelehrung im angefochtenen Entscheid (es wird darin auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde hingewiesen) ergibt sich für die Beschwerdeführer kein Rechtsnachteil, sofern auf die Beschwerde eingetreten wird und alle Vorbringen geprüft werden.

2.

Die angefochtene Besteuerung beruht auf kantonalem Recht, dessen Auslegung und Anwendung das Bundesgericht nur unter dem beschränkten Gesichtswinkel der Willkür überprüft. Nach der Rechtsprechung ist ein Entscheid willkürlich, wenn er offensichtlich unhaltbar ist, zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz klar verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Willkürlich ist ein Entscheid nicht schon dann, wenn eine andere Lösung ebenfalls vertretbar erscheint oder gar vorzuziehen wäre (BGE 123 I 1 E. 4a S. 5 mit Hinweisen; 127 I 54 E. 2b S. 56; 128 II 259 E. 5 S. 280 f.; 129 I 9 E. 2.1). Nur unter diesem beschränkten Gesichtswinkel ist der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts zu prüfen.

3.

Die Beschwerdeführer erheben in den Ziffern 8 - 10 der Beschwerde (Beschwerde S. 5 ff.) insgesamt drei Sachverhaltsrügen. Diese sind vorab zu behandeln.

3.1 Mit Blick auf den vom Verwaltungsgericht festgestellten Sachverhalt machen die Beschwerdeführer zunächst geltend, es treffe nicht zu, dass die Vertragsparteien im Vergleich vor dem Vermittleramt G. _____ vom 24. April 1996 den Kaufpreis für die Parzelle in Kenntnis der weiteren planerischen Unsicherheiten nunmehr definitiv festgesetzt hätten, weil der Zonenplan der Gemeinde erst durch den Zonenplanbeschluss der Regierung (im Jahre 1999) rechtskräftig geworden sei.

Der Einwand geht fehl. Das kantonale Verwaltungsgericht übersah nicht, dass damals der Zonenplan der Gemeinde nicht rechtskräftig war. Gerade weil in diesem Zeitpunkt hinsichtlich der Planung noch keine Gewissheit bestand, sprechen denn auch Steuerverwaltung und Verwaltungsgericht zu Recht davon, dass die Vertragsparteien die Vereinbarung vor dem Vermittleramt G. _____ in Kenntnis der damals noch vorhandenen "planerischen Unsicherheiten" geschlossen hätten. Von dieser Sachverhaltsfrage zu unterscheiden ist die Frage, ob der Kaufpreis im Sinne der Vertragsparteien "definitiv", d.h. endgültig und für die Parteien verbindlich festgelegt worden ist. Diese Frage ist durch Auslegung des Vergleichs zu ermitteln. Dabei geht es um die Frage, welche zivilrechtlichen Folgen sich aus diesem Vergleich für die Vertragsparteien ergeben, mithin um eine Rechtsfrage. Die Rüge, das Verwaltungsgericht habe den Sachverhalt falsch oder gar willkürlich festgestellt, ist hingegen unbegründet.

3.2 Die Beschwerdeführer bestreiten sodann, dass sie das Grundstück von H. _____ zurückgekauft hätten. Sie hätten es vielmehr von dessen Bruder I. _____ erworben (Beschwerde S. 5 Ziff. 9). Nichts anderes ergibt sich indessen aus dem angefochtenen Urteil. Dort kann nachgelesen werden, dass H. _____ das Grundstück an seinen Bruder verkauft und dieser es sodann an die Beschwerdeführer weiterveräussert habe (Urteil S. 3 E. 1c).

3.3 Die Beschwerdeführer machen schliesslich geltend, beim Erwerb des Grundstücks von H. _____ handle es sich nicht um einen Rückkauf, sondern um die Rückabwicklung des ursprünglichen Kaufgeschäfts ex tunc. Die gegenteilige Sachverhaltsfeststellung des Verwaltungsgerichts sei falsch.

Die Beschwerdeführer behaupten indessen nicht, der Erblasser habe das Grundstück ohne Rechtsgrund oder gestützt auf ein unverbindliches Rechtsgeschäft veräussert (Art. 974 Abs. 2 ZGB). Irrtümliche Vorstellungen über die steuerlichen Folgen oder die Nichtbezahlung stellen keine Nichtigkeitsgründe dar (vgl. Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl. 1997, N 10 zu § 161). Die Beschwerdeführer machen auch nicht geltend, dass der ursprüngliche Kaufvertrag mit einem wesentlichen Willensmangel im Sinne von Art. 24 Abs. 1 OR behaftet und dessen einseitige Anfechtbarkeit nach sich gezogen habe. Nur unter solchen Voraussetzungen käme überhaupt eine Rückabwicklung und Rückgängigmachung des Grundbucheintrages in Frage. Da kein solcher Grund vorliegt, darf von einem gültigen und vollzogenen Kaufvertrag ausgegangen werden, mit dem die Beschwerdeführer das Grundstück zurück erworben haben.

3.4 Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass das Verwaltungsgericht den Sachverhalt zutreffend, jedenfalls frei von Willkür festgestellt hat. Die Beanstandungen der Beschwerdeführer ergeben keinen anderen Schluss.

4.

4.1 In rechtlicher Hinsicht rügen die Beschwerdeführer, dass das Verwaltungsgericht die gänzliche Auszonung der Parzelle nicht als nachträgliche erhebliche Tatsache anerkannt und die Wiedererwägung zugelassen habe. Im Jahre 1992 hätten die Vertragsparteien nur zwei Möglichkeiten bedacht: Entweder werde die Parzelle ganz eingezont (Variante 1) oder ganz ausgezont (Variante 2); die Möglichkeit einer teilweisen Auszonung (Variante 3) hätten sie damals nicht in Betracht gezogen. Wegen dieser Unvollständigkeit des ursprünglichen Kaufvertrags sei die Verständigung vor dem Vermittleramt G. _____ nötig gewesen und hätten sich die Parteien am 27. März 1996 auf einen Gesamtkaufpreis von Fr. 560'000.- geeinigt. Im Entscheid vom 23. Januar 1997 habe die kantonale Steuerverwaltung die Variante 3 (teilweise Auszonung) denn auch als Wiedererwägungsgrund anerkannt. Mit dem Regierungsbeschluss 1999 sei nunmehr aber die Variante 2 (gänzliche Auszonung) Tatsache geworden. Deshalb sei das gesamte Kaufgeschäft rückgängig gemacht worden. Da diese Möglichkeit zuvor nie bedacht worden sei, müsse sie als Wiedererwägungsgrund zugelassen werden.

4.2 Gemäss Art. 141 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden vom 8. Juni 1986 (StG-GR) werden rechtskräftige Veranlagungsverfügungen sowie Einsprache- und Rekursentscheide zugunsten des Steuerpflichtigen in Wiedererwägung gezogen, wenn (lit. a): "nachträglich erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden". Es handelt sich um die Revision im eigentlichen, prozessrechtlichen Sinn, die

dann eingreift, wenn sich im Nachhinein ergibt, dass die tatbeständliche Entscheidungsgrundlage von Anfang an unrichtig war. Nur Tatsachen, die nachträglich entdeckt werden, fallen aber in Betracht, und nicht solche, die nachträglich eintreten. Nachträglich eingetretene Tatsachen können nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nur berücksichtigt werden, wenn sie auf die tatbeständliche Grundlage der zu revidierenden Verfügung zurückwirken (Urteil vom 14. Oktober 1988, E. 4a, für die direkte Bundessteuer, in: RDAF 55/1999 II S. 233 = Pra 88/1999 Nr. 70).

Von diesen Grundsätzen geht auch das kantonale Verwaltungsgericht im angefochtenen Urteil aus. Es erwog, um als Revisionstatsache zulässig zu sein, müsse diese im Zeitpunkt des Entscheides der Steuerverwaltung vom 23. Januar 1997, dessen Revision verlangt werde, zumindest latent vorhanden gewesen sein. Im Rückkauf der Parzelle durch die Beschwerdeführer könne diese Tatsache nicht gesehen werden, weil im Zeitpunkt des Entscheides vom 23. Januar 1997 ein Rückkauf nicht vorauszusehen gewesen sei. Für den Fall der vollständigen Auszonung hätten die Parteien im Kaufvertrag vom 1. Juli 1992 vielmehr die Reduktion des Kaufpreises auf Fr. 100'000.– vorgesehen. Als weitere Tatsache käme der Regierungsbeschluss im Jahre 1999 in Betracht, mit dem die definitive Auszonung der Parzelle rechtskräftig bestätigt worden sei. Doch sei auch dieser Beschluss im Zeitpunkt des Entscheides über das erste Revisionsgesuch am 23. Januar 1997 noch nicht als Tatsache latent vorhanden gewesen. Die Ungewissheit selbst, die im Zeitpunkt des Revisionsentscheides am 23. Januar 1997 hinsichtlich des planerischen Schicksals der Parzelle bestanden habe, sei den Vertragsparteien als Tatsache bekannt gewesen und hätte im ordentlichen Verfahren geltend gemacht werden müssen, weshalb auch darin kein Revisionsgrund gesehen werden könne.

Mit dieser Begründung hat das Verwaltungsgericht das Revisionsgesuch abgelehnt. Als willkürlich kann diese nicht bezeichnet werden.

4.3 Zu keinem anderen Schluss führen die Einwendungen der Beschwerdeführer. Sie machen geltend, die wesentliche neue Tatsache liege darin, dass im Zeitpunkt des Revisionsentscheides der Steuerverwaltung vom 23. Januar 1997 die Möglichkeit einer vollständigen Auszonung von Verkäuferseite gar nicht in Betracht gezogen worden sei; es handle sich um eine neue Variante, welche sich verwirklicht habe und welche die kantonalen Instanzen negieren würden. Die Beschwerdeführer irren. Die Möglichkeit einer vollständigen Auszonung wurde bereits im ursprünglichen Kaufvertrag vom 1. Juli 1992 eingeplant, und es wurde hierfür ein Kaufpreis festgesetzt. In dieser Hinsicht war der Kaufvertrag nicht unvollständig. Nachdem die gänzliche Auszonung Gewissheit geworden war, bedurfte es daher auch keiner Vertragsergänzung und schon gar nicht einer Rückabwicklung des Kaufgeschäfts. Es hätte genügt, wenn der Kaufpreis - wie im Kaufvertrag vom 1. Juli 1992 vorgesehen - den neuen Verhältnissen angepasst worden wäre. Darin hätte allenfalls ein Revisionsgrund gesehen werden können. Die Beschwerdeführer haben sich jedoch nicht zu diesem Vorgehen entschlossen, sondern das Grundstück zurückgekauft. Das ist eine neue Tatsache, die im Zeitpunkt des Revisionsentscheides vom 23. Januar 1997 weder offen noch latent bestand und die nicht revisionsweise geltend gemacht werden kann.

4.4 Die heutige Situation ist - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer - auch keineswegs vergleichbar mit der Situation, wie sie im Zeitpunkt des Entscheides der Steuerverwaltung vom 23. Januar 1997 bestand. Es darf daran erinnert werden, dass die Steuerverwaltung damals die Revision gestützt auf den Vergleich der Vertragsparteien 24. April 1996 zuliess. Sie erwog, dass das Grundstück in jenem Zeitpunkt teilweise ausgezont worden sei und der Vertrag vom 1. Juli 1992 diese Möglichkeit nicht vorgesehen habe. Beim Vergleich vom 24. April 1997 handelte es sich deshalb um nichts anderes als eine von den Vertragsparteien vorgenommene Vertragsergänzung. Hätten sich die Parteien nicht einigen können, wäre diese Aufgabe dem Zivilrichter zugefallen. Als Revisionstatsache war der Vergleich deshalb zu qualifizieren, weil sich in ihm die bereits im Zeitpunkt der Veranlagung bestehende Vertragsglücke manifestierte (vgl. Revisionsentscheid S. 3). Um einen solchen Fall geht es vorliegend jedoch nicht. Der Fall der vollständigen Auszonung war als Möglichkeit bereits im Kaufvertrag vom 1. Juli 1992 in Betracht gezogen und geregelt worden, weshalb es diesbezüglich keiner Vertragsergänzung bedarf. Mit dem Rückkauf der Parzelle liegt vielmehr ein neues Rechtsgeschäft vor. Es handelt sich um eine Tatsache, die im Zeitpunkt des zu revidierenden Entscheides vom 23. Januar 1997 auch nicht latent bestand.

Keine andere Beurteilung ergäbe sich im Übrigen, wenn die Rückübertragung des Grundstückes auf die Be-

schwerdeführer durch H._____ als Verkäufer und nicht durch dessen Bruder erfolgt wäre. Auch in diesem Fall läge ein neues Rechtsgeschäft aus, das keinen Anspruch auf Revision gibt. Indem das Verwaltungsgericht das Vorliegen eines Revisionsgrundes verneinte, verfiel es offensichtlich nicht in Willkür.

5.

Die Beschwerde ist offensichtlich unbegründet und im vereinfachten Verfahren nach Art. 36a OG zu erledigen. Die Kosten des Verfahrens sind den Beschwerdeführer aufzuerlegen. Sie haften hierfür solidarisch (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht
im Verfahren nach Art. 36a OG:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird als staatsrechtliche Beschwerde entgegengenommen und abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Kantonalen Steuerverwaltung Graubünden, dem Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 9. November 2004

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung

des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: