

von Fr. 200'000.–). Bei der zweiten Ersatzliegenschaft betrug alleine der Kaufpreis schon Fr. 1'400'000.–, weshalb auf allfällige Renovationskosten gar nicht erst eingegangen werden muss. Ferner wird auch an keiner Stelle angezweifelt, dass der Rekurrent die Liegenschaft in Walenstadt erwarb, um dort mit seiner Frau ausschliessliches und dauerhaftes Domizil zu beziehen, was er denn auch umgehend getan hat.

c) Der Vollständigkeit halber ist noch festzuhalten, dass vorliegend auch die zweijährige Frist eingehalten worden ist, binnen welcher die Ersatzliegenschaft gemäss § 191 Abs. 1 lit. b StG in der Regel erworben oder gebaut werden muss, obwohl der Rekurrent die zweite Ersatzliegenschaft in Walenstadt an sich erst drei Jahre nach der ursprünglichen Handänderung erwarb. Dies deshalb, weil der Beschwerdeführer schon im Jahre 2003 und somit innert Frist die Ersatzliegenschaft in Flims erworben hat, wodurch ihm ein rechtmässiger Anspruch auf teilweisen Steueraus Schub zustand. Im Sinne der obigen Ausführungen wäre ihm dieser Anspruch nachträglich nur abzusprechen, wenn er innert fünf Jahren seit der ersten Handänderung die Ersatzliegenschaft ohne erneute Ersatzbeschaffung verkaufen würde, da er nur in diesem Fall den Veräusserungserlös wieder zur freien Verfügung hätte. Mit der erneuten Ersatzbeschaffung ist dieser Grundstücksgewinn ja wieder im Sinne von § 191 Abs. 1 lit. b StG gebunden.

Urteil des Verwaltungsgerichts 26. November 2009

A 2008/17

Art. 9 BV; § 202 Abs. 2 StG – Bei dem «Depot» in der Höhe des mutmasslichen Grundstückgewinnsteuerbetrages handelt es sich um ein Instrument des Steuerbezuges, das im Interesse der Gemeinde (kein gesetzliches Grundpfand für die Steuer) liegt und andererseits dem Schutz der an sich nicht steuerpflichtigen, aber gleichwohl solidarisch haftenden Käufer dient. Aufgrund dieser spezifischen Sicherungsfunktion lässt sich aus dem «Depotbetrag» von der Natur der Sache her keine Vertrauensgrundlage bezüglich des definitiven Steuerbetrages ableiten.

Aus dem Sachverhalt.

Die Erbengemeinschaft P.U. verkaufte am 23. Juni 2005 ein grosses Stück Land an eine Immobilienfirma, welche hierauf anschliessend eine Vielzahl von Einfamilienhäusern erstellte. Der mutmassliche Grundstückgewinnsteuerbetrag wurde vom

Sekretär der Grundstückgewinnsteuerkommission mit Fr. 128'000.– angegeben, während der effektive Steuerbetrag schliesslich mit Fr. 416'000.– um mehr als das Dreifache höher war. Grund hierfür war die Tatsache, dass dem zuständigen Mitarbeiter des Grundstückgewinnsteueramtes nicht bekannt war, dass sich 20 Jahre vor der Beurkundung nur ein kleiner Teil des verkauften Landes in der Bauzone befand und der Rest in der Landwirtschaftszone. So wurde der damalige Verkehrswert bei der provisorischen Berechnung viel zu hoch eingesetzt. Im Rekursverfahren ging es unter anderem darum, ob sich die Rekurrenten nach Treu und Glauben auf die Angaben des Mitarbeiters des Grundstückgewinnsteueramtes verlassen durften und daher einen Anspruch darauf haben würden, dass der mutmassliche Steuerbetrag gemäss Kaufvertrag zum definitiven Steuerbetrag erklärt würde. Das Verfahren hatte nämlich im Übrigen ergeben, dass der Steuerbetrag von Fr. 416'000.– klar der geschuldeten Steuer entspricht. Das Gericht hat den Rekurs in Bezug auf den Vertrauensschutz im Wesentlichen mit der folgenden Begründung abgewiesen.

Aus den Erwägungen:

...

2. Die Erbengemeinschaft P.U. schloss am 23. Juni 2005 einen durch die gemeindliche Urkundsperson öffentlich beurkundeten Kaufrechtsvertrag mit der X.Y. AG ab. In dieser öffentlichen Urkunde wurde entsprechend der gesetzlichen Bestimmung von § 202 Abs. 2 StG, wonach bei der öffentlichen Beurkundung ein Depot in der Höhe des mutmasslichen Steuerbetrags zu leisten ist, festgehalten, dass die mutmassliche Grundstückgewinnsteuer gemäss Bestätigung der Grundstückgewinnsteuerabteilung der Einwohnergemeinde K. Fr. 128'000.– betrage. Diese Angabe beruhte unbestrittenermassen auf einer falschen Annahme der gemeindlichen Urkundsperson sowie des von der Urkundsperson angefragten Sekretärs der Grundstückgewinnsteuer-Kommission. Diese hatten keine Kenntnis davon, dass sich lediglich eine Teilfläche von 236 m² des Grundstücks GS Nr. 000, welches Gegenstand des zu begründenden Kaufrechts war, 20 Jahre vor der öffentlichen Beurkundung in der Bauzone befand, der überwiegende Teil des Grundstücks hingegen in der Landwirtschaftszone. Die entsprechende Einzonung erfolgte erst im Jahr 1994. Dementsprechend wurde bei der provisorischen Berechnung des Grundstückgewinns von einem unrichtigen, viel zu hohen Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren ausgegangen und die mutmassliche Grundstückgewinnsteuer zu tief veranschlagt. Im Veranlagungsentscheid über die Grundstückgewinnsteuer der Grundstückgewinnsteuer-Kommission vom 10. Dezember 2007 wurde dieser

Mangel behoben. Dies schlug sich auf die Höhe des Grundstücksgewinns nieder, welcher neu Fr. 1'664'543.– betrug, was eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 416'135.75 für alle Erben zur Folge hatte.

3. Die Rekurrenten forderten mit ihren Hauptanträgen, der Grundstücksgewinn für die ganze Erbengemeinschaft P.U. sei gemäss ihrer Deklaration auf Fr. 1'130'791.– festzulegen. Dieser Antrag ist in den Rekursschriften und auch in den Einsprachen, auf welche die Rekurrenten verweisen, nicht näher begründet. Aus der Steuererklärung, die am 9. Oktober 2007 bei der Grundstückgewinnsteuerkommission K. eingegangen ist, ergibt sich, dass die Rekurrenten bei den Anlagenkosten von einem Quadratmeterpreis von Fr. 130.– für die gesamte Fläche des GS Nr. 000 ausgegangen sind. Unter «Bemerkungen» wurde ausgeführt, dass sich der Preis von Fr. 130.– aus den Vorabklärungen der Gemeinde zur Höhe der Grundstückgewinnsteuer ergebe. Diese hätten nämlich einen Preis von Fr. 100.– bis Fr. 130.– vor 25 Jahren ergeben. Das Land liege unzweifelhaft an guter und zentralen Lage in K. und es habe damit gerechnet werden können, dass dieses früher oder später überbaut würde. Auch Fachleute, welche die Grundstückssituation in K. kennen würden, hätten klar geäussert, dass der Wert vor 25 Jahren bei Fr. 130.– gelegen habe. Entsprechend könne auf den Verkehrswert vor 25 Jahren abgestellt werden.

Die Rekurrenten gehen offensichtlich von der falschen Annahme aus, dass sich das Grundstück GS Nr. 000 bereits zu Beginn der 80iger Jahre in der Bauzone befunden habe. Das trifft aber offensichtlich nicht zu. Bis zum 12. Juni 1994 befand sich nur ein kleiner Teil des Grundstücks (gerundet 237 m²) in der Bauzone und erst mit der Zonenplanung 1994 wurde die Gesamtfläche von 4'414 m² der Wohnzone W2 mit speziellen Zonenvorschriften zugewiesen. Bis zu diesem Zeitpunkt war der Rest des Grundstücks Landwirtschaftsland, für welches keine Baulandpreise bezahlt wurden. Die Kommission ist im Veranlagungsentscheid vom 10. Dezember 2007 von einem Landpreis von Fr. 2.50 für die Berechnung des Verkehrswertes des Landwirtschaftslandes im Jahre 1982 ausgegangen. Gegen diesen Landpreis bringen die Rekurrenten keine Argumente vor. Bei dem kleinen Teil, der sich bereits in der Bauzone befand, ging man von Fr. 125.– aus, was den damaligen Baulandpreisen in diesem Bereich entsprach. Die Berechnung des Verkehrswertes vor 25 Jahren mit einem Betrag von total Fr. 40'068.– ist nicht zu beanstanden, so dass der Hauptantrag der Rekurrenten abgewiesen werden muss.

4. Einer eingehenden Prüfung bedarf aber der Eventualantrag der Rekurrenten, in welchem diese gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben eine Reduktion der Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 128'000.– verlangen.

a) Gemäss Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) hat jede Person Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden. In Lehre und Praxis lassen sich zwei hauptsächliche Stossrichtungen des als Grundrecht verstandenen Anspruchs auf Behandlung nach Treu und Glauben ausmachen: der Vertrauensschutz einerseits und das Verbot des Rechtsmissbrauchs andererseits. Behandlung nach Treu und Glauben kann nur fordern, wer nicht selber in relevanter Weise gegen dieses Gebot verstossen hat. Schutzwürdig ist sodann nur begründetes Vertrauen, wobei keine übermässigen Anforderungen an den Bürger gestellt werden dürfen (Christoph Rohner, St. Galler Kommentar zu Art. 9 BV, Rz 45 f.). Der Vertrauensschutz kann mit anderen, ebenfalls schutzwürdigen rechtsstaatlichen Grundsätzen kollidieren (Legalitätsprinzip, Rechtssicherheit), weshalb eine sorgfältige Abwägung der gegenläufigen Interessen geboten ist. Wichtigster Anwendungsfall ist der Schutz des Vertrauens in behördliche Auskunft. Nach der Praxis des Bundesgerichts (vgl. BGE 129 I 170 f. mit Verweisen) können unrichtige individuelle Zusicherungen der Behörden Rechtswirungen entfalten, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen handelte (lit. a), wenn die Behörde für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn sie der Bürger aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten konnte (lit. b), wenn der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte (lit. c), wenn der Bürger im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können (lit. d) und wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat (lit. e). Die Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein, d.h. fehlt es an einer der Voraussetzungen, so fällt der Vertrauensschutz dahin.

b) Damit eine Vertrauensgrundlage entstehen kann, muss eine Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf eine bestimmte Person gehandelt haben. Nur die an einen bestimmten Bürger gerichtete und auf einen bestimmten Fall bezogene Zusicherung einer Behörde vermag eine Abweichung vom Gesetz zu rechtfertigen. Die erforderliche Vertrauensgrundlage bildet meist eine behördliche Zusicherung, aber auch «ein sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten einer Behörde» (BGE 111 Ib 124 Erw. 4). Mit Schreiben vom 12. April 2005 teilte der Sekretär der Grundstückgewinnsteuerabteilung der Gemeinde K. der Urkundsperson der Einwohnergemeinde K. mit, dass sich aus der vorgesehenen Handänderung des Grundstücks Nr. 000 ein mutmasslicher Steuerbetrag von Fr. 128'000.- ergebe. Bei der öffentlichen Beurkundung sei für die Grundstückgewinnsteuer ein Depot zu leisten oder eine entsprechende Sicherheitsleistung zu erbringen. In der öffentlichen Urkunde über die interne Mutation und den Kaufrechtsvertrag vom

23. Juni 2005 ist unter Abschnitt D. Vertragsbedingungen, Ziff. 7 Abs. 2 festgehalten, dass gemäss Bestätigung der Grundstückgewinnsteuerabteilung der Einwohnergemeinde K. die mutmassliche Grundstückgewinnsteuer Fr. 128'000.– betrage. Ziffer 7 Abs. 3 enthält was folgt: «Zur Sicherstellung der Grundstückgewinnsteuer wird von der Käuferschaft ein Teil des Kaufpreises als Depot an die Einwohnergemeinde K. ... bezahlt». Absatz 4 bestimmt, dass die Einwohnergemeinde berechtigt sei, die rechtskräftig veranlagte Grundstückgewinnsteuer mit dieser Zahlung zu begleichen. Über einen Mehr- oder Minderbetrag werde direkt mit der Verkäuferschaft abgerechnet. Damit steht klar fest, dass die Auskunft in schriftlicher Form und bezogen auf die konkrete Situation erteilt wurde.

c) Die Behörde muss für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig sein bzw. der Bürger muss sie aus zureichenden Gründen für zuständig halten. Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Behörde zur Auskunftserteilung zuständig, die auch zum Entscheid in der Sache zuständig ist (Rhinow René A./Krähenmann Beat, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Nr. 75, B III lit. b Ziff. 2 mit Verweis auf BGE 112 Ia 220). Für das Gericht steht ausser Diskussion, dass A.B. als Gemeindeschreiber in Grundstückgewinnsteuersachen keine Kompetenz für verbindliche Zusagen zukommt. C. D. ist in der Gemeindeverwaltung K. die Person, welche für Auskünfte aus dem Bereich der Grundstückgewinnsteuern zuständig ist. Aus diesem Grund werden ihm auch alle entsprechenden Anfragen zugewiesen. Er ist zuständig für die Mitteilung an die Urkundsperson, mit welchem mutmasslichen Steuerbetrag gerechnet werden muss. Er ist hingegen nicht zuständig für die definitive Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer. Dies ist Sache der Grundstückgewinnsteuer-Kommission. Die Festsetzung der Höhe des mutmasslichen Steuerbetrages im Sinne von § 202 StG fällt aber in seine Kompetenz. Welche Verbindlichkeit diese Angaben bezüglich des mutmasslichen Betrages für die endgültige Veranlagung der Grundstückgewinnsteuern durch die Kommission haben, ist weiter unten zu klären. Fest steht für das Gericht aber, dass C. D. für die fragliche Auskunft zuständig war.

d) Weiter zu prüfen ist die Frage, ob die Rekurrenten die Unrichtigkeit der Auskunft ohne Weiteres hätten erkennen können. Hierbei geht es um die Frage der Sorgfaltspflicht des Auskunftsempfängers. Von Bedeutung sind dabei die Erfahrung und Kenntnis des Auskunftsempfängers mit Bezug auf die erteilte Auskunft. Die Auskunft bezüglich des mutmasslichen Steuerbetrages war in erster Linie darum ungenau, weil der zuständige Sachbearbeiter bei der Berechnung des Verkehrswertes des Landes vor zwanzig Jahren von einem Preis ausging, der damals seiner Meinung nach für Bauland bezahlt wurde, ohne zu beachten, dass sich der weitaus

grösste Teil noch in der Landwirtschaftszone befand. Es ergibt sich aus den Akten nicht, dass diesbezüglich an den Sekretär der Grundstückgewinnsteuerkommission irgendwelche falschen Auskünfte von Seiten der Verkäufer erteilt worden wären. Die Unrichtigkeit der Auskunft konnte nicht ohne Weiteres erkannt werden.

e) Weiter zu klären ist, ob die Rekurrenten im Vertrauen auf die Zusicherungen der Behörden Dispositionen getroffen haben, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können. Wenn es um Vermögensdispositionen geht, so dürfen diese nicht unbedeutend sein (ZBI 1982, 418), wobei dies in jedem Einzelfall gesondert zu beurteilen ist. Zu denken ist in diesem Zusammenhang an Dispositionen, welche zu erheblichen finanziellen Verlusten führen würden, wenn man von den Zusicherungen der zuständigen Behördenvertreter abweichen würde. In ihrem Eingaben führen die Rekurrenten aus, wenn sie um die Höhe der Grundstückgewinnsteuern gewusst hätten, so hätten sie unter Umständen auf den Verkauf verzichtet und das Grundstück eventuell selber überbaut, vermietet und gegebenenfalls zu einem späteren Zeitpunkt auf den Markt gebracht.

Aus den Akten und den eingereichten Unterlagen ergeben sich keine klaren und eindeutigen Hinweise dafür, dass die Rekurrenten wegen des unrichtig berechneten mutmasslichen Steuerbetrages Dispositionen getroffen hätten, die nicht mehr ohne Nachteil hätten rückgängig gemacht werden können. Es soll dabei nicht in Zweifel gezogen werden, dass man sich unter Umständen ernsthaft damit befasst hätte, das Grundstück selber zu überbauen. Dass man mit einem solchen Vorgehen in wesentlichem Ausmass Grundstückgewinnsteuern gespart hätte, ist nicht erwiesen (es sei denn, man hätte viele Jahre mit der Veräusserung zugewartet). Dieses Kriterium erachtet das Gericht nicht als erfüllt. Im Übrigen muss nochmals darauf hingewiesen werden, dass C. D. den Rekurrenten keinen definitiven Steuerbetrag mitgeteilt hat.

f) Die gesetzliche Ordnung darf seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren haben, was unbestrittenermassen der Fall ist.

g) Zu prüfen bleibt noch, ob es sich bei der Mitteilung des Sekretärs der Grundstückgewinnsteuer-Kommission an die Urkundsperson überhaupt um eine «falsche» Auskunft bzw. Zusicherung gehandelt hat. Paragraph 202 Abs. 2 StG bestimmt, dass bei der öffentlichen Beurkundung ein Depot in der Höhe des mutmasslichen Steuerbetrages zu leisten ist. Nachdem sich aus den Materialien zum Steuergesetz (Bericht und Antrag des Regierungsrates und der vorberatenden Kommission sowie aus den Sitzungsprotokollen) keinerlei Hinweise für die Anwendung des Begriffs «mutmassli-

cher Steuerbetrag» ergeben, muss dieser nach dem Wortlaut ermittelt werden. «Mutmassen» ist gemäss Duden, Die deutsche Rechtschreibung, 21. Auflage, ein anderes Wort für «vermuten». Der Begriff «mutmasslich» enthält also ein wesentliches Element der Unsicherheit. Auf einem mutmasslich berechneten Steuerbetrag kann man aber eine Behörde im Hinblick auf den definitiven Steuerbetrag nicht behaften. Den entsprechenden Ausgleich bringt dem betroffenen Steuerpflichtigen die Bestimmung von § 201 StG, die regelt, dass eine allfällige Differenz zwischen der definitiven und der provisorischen Rechnungsstellung gegenseitig zu verzinsen ist. Im vorliegenden Fall ist zu beachten, dass C. D. gegenüber der Urkundsperson und damit gegenüber den Rekurrenten unmissverständlich erklärt hat, dass es sich um eine mutmassliche Angabe handle. Damit war auch klar, dass es Sache der Kommission sein würde, die definitive Berechnung der Grundstückgewinnsteuern vorzunehmen. Dies ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass die Berechnung eines provisorischen Steuerbetrages, der fast dreimal tiefer ist als die definitive Steuerrechnung, auf eine unerklärlich oberflächliche Berechnungsweise der zuständigen Behörden hindeutet. Sinn und Zweck der Bestimmung von § 202 StG ist es ja gerade, im Interesse des Gemeinwesens und der Grundstückskäufer den mutmasslichen Steuerbetrag sicherzustellen.

Zusammenfassend kann bezüglich Vertrauensschutz festgestellt werden, dass die schriftliche Mitteilung vom 12. April 2005 zwar in einer konkreten Situation mit Bezug auf ein bestimmtes Verkaufsgeschäft erfolgte und dass der Sekretär der Kommission für diese Auskunft zuständig war. Ebenfalls geht das Gericht davon aus, dass die Rekurrenten die «Unrichtigkeit» der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnten. Das Gericht betrachtet es aber nicht als erwiesen, dass die Rekurrenten im Vertrauen auf die Auskunft Dispositionen getroffen haben, die ohne grössere finanzielle Nachteile nicht mehr rückgängig gemacht werden könnten. Entscheidend ist für das Gericht aber, dass sich sowohl aus dem Schreiben des Sekretärs der Grundstückgewinnsteuer-Kommission wie auch aus der öffentlichen Urkunde klar ergab, dass es sich nur um einen mutmasslichen Steuerbetrag handle. Damit wussten die Verkäufer, dass der endgültige Steuerbetrag noch berechnet werden musste und dass man – trotz des Leistens einer Depotzahlung – mit der Gemeinde noch über einen definitiven Minder- oder Mehrertrag würde abrechnen müssen. Damit entfällt die Berufung auf den Vertrauensschutz.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 28. April 2009

A 2008/22

Eine gegen dieses Urteil erhobenen Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde vom Bundesgericht mit Urteil vom 1. November 2009 abgewiesen (2C_389/2009).