

# GR\_GERICHTE A 2022 34 vom 21. März 2023

GR Gerichte, 2023-03-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_A\\_2022\\_34](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2022_34)

FR: GR\_GERICHTE A 2022 34 du 21 mars 2023

IT: GR\_GERICHTE A 2022 34 del 21 marzo 2023

## Regeste

Schenkungssteuer | Beschwerde

## Erwägungen

### E. 1

C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ waren Gesamteigentümer der Grundstücke Nrn. E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ in der Gemeinde B.\_\_\_\_\_ (nachfolgend Gemeinde). Am 10. Dezember 2020 verkauften sie die genannten Grundstücke zu einem Preis von insgesamt CHF 1'700'000.-- an die A.\_\_\_\_\_ AG. Dabei entfiel ein Betrag von CHF 1'266'E.\_\_\_\_\_ auf das Grundstück Nr. E.\_\_\_\_\_ und ein solcher von CHF 433'E.\_\_\_\_\_ auf das Grundstück Nr. F.\_\_\_\_\_. Gleichzeitig räumte die A.\_\_\_\_\_ AG C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ ein unübertragbares und vererbliches Gewinnanteilsrecht für die Dauer von fünf Jahren ein. Der bei einer Weiterveräußerung erzielte Gewinn soll vertragsgemäss zur Hälfte unter den Vertragsparteien aufgeteilt werden. Unter Ziffer 8 des Kaufvertrages vom 10. Dezember 2020 wurde vereinbart, dass eine allfällige Schenkungssteuer zulasten der Käuferin gehe.

### E. 2

Am 29. April 2022 veranlagte das Steueramt der Gemeinde gegenüber der A.\_\_\_\_\_ AG eine Schenkungssteuer von CHF 228'000.--. Begründend wurde angebracht, dass sich die Differenz zwischen dem vereinbarten Kaufpreis von insgesamt CHF 1'700'000.-- und dem amtlichen Verkehrswert gemäss amtlichen Schätzungen vom 24. November 2020 von insgesamt CHF 2'860'000.-- auf CHF 1'160'000.-- (> 40%) belaufen würde. Unter Abzug eines Freibetrages von CHF 20'000.-- resultiere eine gemischte Schenkung von CHF 1'140'000.--.

### E. 3

Mit Einspracheentscheid vom 20. September 2022 wurde die von der A.\_\_\_\_\_ AG erhobene Einsprache vom 27. Mai 2022 nach vorgängiger Gewährung eines Parteivortritts abgewiesen.

### E. 4

Dagegen erhob die A.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend Beschwerdeführerin) am 20. Oktober 2022 Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden mit dem Antrag auf Aufhebung des Einspracheentscheids. Vor dem Verkauf hätten C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ – auch auf Verlangen der

- 3 - G.\_\_\_\_\_ Kantonalbank – die Grundstücke durch die H.\_\_\_\_\_ AG schätzen lassen. Die Liegenschaftsbewertung vom 29. Juli 2020 habe für die Grundstücke einen Marktwert von insgesamt CHF 1'710'000.-- ergeben. Ausgehend von diesem Marktwert sei der Kaufpreis auf insgesamt CHF 1'700'000.-- festgelegt worden. Dabei sei zu beachten, dass es sich bei

C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ einerseits und der A.\_\_\_\_\_ AG andererseits um un- abhängige Dritte handle. Dies rechtfertige die Vermutung, dass der ver- einbarte Kaufpreis von insgesamt CHF 1'700'000.-- dem damaligen Markt- bzw. Verkehrswert entsprochen habe. Anhaltspunkte für eine Schenkung beständen nicht, womit die Frage, ob ein offenklares Missverhältnis vor- liege, nicht zu prüfen sei. Ohnehin sei im vorliegenden Fall zwischen den Grundstücken Nr. E.\_\_\_\_\_ und Nr. F.\_\_\_\_\_ zu unterscheiden. In Bezug auf das Grundstück Nr. F.\_\_\_\_\_ sei die Abweichung zwischen den Werten gemäss Liegenschaftsbewertung der H.\_\_\_\_\_ AG vom 29. Juli 2020 und amtlichen Schätzungen vom 24. November 2020 von CHF 1'040'000.-- bzw. CHF 1'190'000.-- gering, so dass die Erhebung einer Schenkungs- steuer auch an der Bedingung des offenklares Missverhältnisses schei- tere. Was das Grundstück Nr. E.\_\_\_\_\_ anbelange, resultiere gemäss pri- vater Liegenschaftsbewertung ein Marktwert von CHF 670'000.--. Gemäss amtlichen Schätzungen belaufe sich der Verkehrswert auf CHF 1'670'000.--, was eine Differenz von CHF 1'000'000.-- ergebe. Bei derart grossen Abweichungen dürfe nicht ohne Weiteres vom amtlichen Ver- kehrswert ausgegangen werden. Es sei zu prüfen, wie diese Abweichung entstanden sei.

#### **E. 4.1**

Über den Verweis von Art. 2 kStG i.V.m. Art. 21 Abs. 2 GKStG richtet sich der Gegenstand der kommunalen Schenkungssteuer nach dem Steuerge- setz für den Kanton Graubünden (StG; BR 720.000). Gemäss Art. 106a Abs. 1 StG unterliegt der Schenkungssteuer – und zwar unbekümmert ei- ner Schenkungsabsicht – jede freiwillige Zuwendung unter Lebenden, mit der jemand aus seinem Vermögen einen anderen ohne entsprechende Ge- genleistung bereichert. Als Schenkungen gelten insbesondere die lebzeiti- gen Zuwendungen aus gegenseitigem Vertrag, soweit die gegenseitigen Leistungen in offenklares Missverhältnis stehen (Art. 106a Abs. 2 StG; ge- mischte Schenkung). In einem solchen Rechtsgeschäft sind Elemente ei- ner Schenkung und eines anderen Vertragstypus enthalten (vgl. RICH- NER/FREI, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuerge- setz, Zürich 1996, § 4 Rz. 52). Durch diese Rechtsfigur soll die Umgehung einer Schenkungssteuer durch fingierte Verkäufe verhindert werden (vgl. RECHENBERG/RECHENBERG, Handkommentar, Bündner Nachlass- und Schenkungssteuern, Chur 1998, Art. 116 N. 3).

#### **E. 4.2**

Aufgrund der im Recht liegenden Liegenschaftsbewertung der H.\_\_\_\_\_ AG vom 29. Juli 2020 bestreitet die Beschwerdeführerin, dass eine gemischte Schenkung vorliegt, während die Beschwerdegegnerin entgegnet, dass die Grundstücke Nrn. E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ unter Berücksichtigung der mass- geblichen amtlichen Schätzungen vom 24. November 2020 mit CHF 1'160'000.-- unter Preis verkauft worden seien. Demnach gilt es im Folgen- den zu prüfen, ob eine gemischte Schenkung vorliegt. Dabei ist vorwegzu- nehmen, dass die Beschwerdeführerin aus ihrem Einwand, wonach es sich bei C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ einerseits und ihr andererseits um unabhängige Dritte handeln würde, weshalb eine Schenkungsabsicht ausgeschlossen werden könne, nichts zu ihren Gunsten ableiten kann. Das Gesetz verlangt nämlich ausdrücklich keine Schenkungsabsicht, sondern objektiviert den Begriff, indem allein die Bereicherung des Empfängers für die Qualifikation massgebend ist (VON RECHENBERG/VON RECHENBERG, a.a.O. Art. 116 N. 2).

- 9 - Damit sind in einem ersten Schritt die Verkehrswerte der Grundstücke Nrn. E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ zu bestimmen (vgl. E.4.3 ff. hernach) und in einem zweiten Schritt zu klären, ob ein offenkundiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung zu bejahen ist (vgl. E.4.6 hernach).

#### **E. 4.3**

Nach Art. 110 Abs. 1 StG werden die Aktiven zum Verkehrswert bewertet, wobei der Verkehrswert gemäss den Liegenschaftsschätzungen mit dem Verkehrswert für die Besteuerung nicht identisch sein muss. Während sich der amtliche Verkehrswert nach Art. 25 der Verordnung über die amtlichen Schätzungen (SchV; BR 850.110) an den unter normalen Verhältnissen bisher bereits erzielten Verkaufspreisen für gleiche oder ähnliche Grundstücke orientiert, stellt der Verkehrswert nach Art. 110 Abs. 1 StG den Marktwert dar, der einem Grundstück zum Zeitpunkt des zu steuernden Geschäftsvorganges höchstwahrscheinlich zukommt. Der amtliche Verkehrswert hat zwar oft einen massgeblichen Einfluss auf die Bestimmung des auf dem freien Markt tatsächlich erzielbaren Verkaufserlöses. Es muss aber nicht sein, dass der so verstandene Verkehrswert nach Art. 110 Abs. 1 StG zwangsläufig mit dem amtlichen Schätzwert gleichgesetzt werden kann. Bestehen konkrete Anhaltspunkte, wonach die amtliche Schätzung offensichtlich nicht mehr den wahren Gegebenheiten auf dem Markt entspricht, ist die Veranlagungsbehörde nicht nur gehalten, sondern verpflichtet, die Schenkungssteuer anhand der tatsächlich erzielten Preise zu bemessen (vgl. zur Schenkungssteuer Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden [VGU] A 13 59 vom 4. März 2014 E.3b; zur Handänderungssteuer PVG 2002 Nr. 24 E.2; zur Nachlasssteuer VGU A 01 89 vom 22. Januar 2002 E.1b; Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden [VGE] 605/97 vom 9. Januar 1998 E.3c). Für den Entscheid, ob für die Bestimmung des Verkehrswerts auf den amtlichen Schätzwert oder den effektiven Veräusserungspreis abgestellt wird, sind somit stets die gesamten Umstände des Einzelfalls massgebend.

- 10 -

#### **E. 4.4**

Nach dem Gesagten sind die konkreten Werte der übertragenen Grundstücke und des Kaufvertrages einerseits und die übrigen konkreten Umstände des zur Diskussion stehenden Geschäfts andererseits zu überprüfen und zu würdigen. Dafür massgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der zu steuernden Zuwendung (vgl. Art. 109 Abs. 1 StG), d.h. vorliegend am 10. Dezember 2020 (vgl. beschwerdeführerische Beilage [Bf-act.] 8). Die amtlichen Schätzungen vom 24. November 2020, welche für die Grundstücke Nrn. E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ einen Verkehrswert von insgesamt CHF 2'860'000.-- ergeben, liegen nicht einmal einen Monat zurück (vgl. beschwerdegegnerische Beilagen [Bf-act.] 2 und 3). Diese Schätzungen sind unbestrittenermassen unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Demgegenüber erfolgte die Liegenschaftsbewertung der H.\_\_\_\_\_ AG am 29. Juli 2020 (vgl. Bf-act. 4). Damit liegen die (rechtskräftigen) amtlichen Schätzungen vom 24. November 2020 näher am Zeitpunkt der zu steuernden Zuwendung als die private Liegenschaftsbewertung, weshalb sie als massgebend betrachtet werden können und gemäss konstanter Praxis des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden auch für die Steuerbehörde grundsätzlich bindend sind (vgl. VGU A 15 21 vom 22. März 2017 E.4.a, A 15 13 vom 19. Januar 2016 E.2c, A 10 29 vom 23. April 2010 E.2 und A 01 25 vom 10. Juli 2001 E.2c; VGE 605/97 vom 9. Januar 1998 E.3c). Konkrete Anhaltspunkte dafür, dass

die amtlichen Schätzungen offensichtlich nicht mehr den wahren Gegebenheiten auf dem Markt entsprechen haben sollten, sind aufgrund des kurzen Zeitablaufs zwischen deren Vornahme am 24. November 2020 und dem Verkauf der Liegenschaften am 10. Dezember 2020 nicht ersichtlich. Ferner ist zu berücksichtigen, dass die private Liegenschaftsbewertung vom 29. Juli 2020 im Auftrag der GrundeigentümerInnen, namentlich C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_, erstellt worden ist. In diesem Sinne bringt die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerdeschrift vom 20. Oktober 2022 (vgl. dort Ziff. III./A.2) selber vor, dass die genannten GrundeigentümerInnen die Grundstücke Nrn. E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ vor dem Verkauf durch die H.\_\_\_\_\_ AG haben schätzen lassen. Solchen im

- 11 - Auftrag der GrundeigentümerInnen erstellten privaten Schätzungen kommt nur untergeordnete Bedeutung zu (VGE 605/97 E.3c). Zudem wiesen die bereits bei den Akten liegenden Grundstückschätzungen vom 21. Oktober und 6. Dezember 2016 für die hier zur Diskussion stehenden Grundstücke einen Verkehrswert von insgesamt CHF 2'723'000.-- auf (vgl. Bg-act. 7 und 8). Auch vor diesem Hintergrund vermag die Liegenschaftsbewertung der H.\_\_\_\_\_ AG vom 29. Juli 2020 die amtlichen Schätzungen nicht in Zweifel zu ziehen. In diesem Zusammenhang ist bemerkenswert, dass nicht einmal die Vertragsparteien selber auf die in dieser privaten Liegenschaftsbewertung für die Grundstücke Nrn. E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ festgelegten Marktwerte von CHF 670'000.-- bzw. CHF 1'040'000.-- abgestellt haben (vgl. Bf-act. 4). Davon abweichend haben sie nämlich für die genannten Grundstücke einen Kaufpreis von CHF 1'266'E.\_\_\_\_\_.-- (für das Grundstück Nr. E.\_\_\_\_\_) bzw. CHF 433'E.\_\_\_\_\_.-- (für das Grundstück Nr. F.\_\_\_\_\_) vereinbart (Bf-act. 8). Dieses Verhalten der Vertragsparteien zeigt, dass sie augenscheinlich selber Zweifel an den von der H.\_\_\_\_\_ AG für die Grundstücke Nrn. E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ ermittelten Marktwerten hatten, andernfalls sie im Kaufvertrag vom 10. Dezember 2020 sicherlich nicht derart erheblich davon abgewichen wären. Gemäss Rechtsprechung wäre von der Beschwerdeführerin zudem glaubhaft darzulegen gewesen, dass der vereinbarte Kaufpreis für die gegenständlichen Grundstücke von CHF 1'266'E.\_\_\_\_\_.-- bzw. CHF 433'E.\_\_\_\_\_.--, total also CHF 1'700'000.--, dem objektiven Marktpreis entsprochen haben. Dies wäre ihr gelungen, wenn sie bewiesen hätte, dass beim Verkauf der Liegenschaft trotz jahrelanger professioneller Verkaufsbemühungen kein höherer als der erwirtschaftete Preis zu erzielen gewesen wäre (vgl. VGU A 13 59 vom 4. März 2014 E.3.c, A 01 13 vom 10. Juli 2001 E.3c.; VGE 605/97 vom 9. Januar 1998 E.3.c). Gemäss den unbestritten gebliebenen Ausführungen der Beschwerdegegnerin erfolgte der Verkauf der Grundstücke Nrn. E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ an die langjährige Mieterin der auf dem Grundstück Nr. E.\_\_\_\_\_ befindlichen Werkstatt bzw. die heutige Beschwerdeführerin. Augenschein-

- 12 - lich ist der Verkauf dieser Grundstücke an die Erstbeste erfolgt; dies gilt umso mehr, als die Beschwerdeführerin ihre in der Replik vom 22. Dezember 2022 gemachte Behauptung, wonach sich zwar verschiedene (vermeintliche) Interessenten bei C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ gemeldet, jedoch kein Angebot unterbreitet und sie deshalb auf eine öffentliche Ausschreibung verzichtet hätten, nicht ansatzweise belegt ist. Doch selbst dann, wenn auf diese Behauptung abgestellt werden würde, liesse sich daraus nicht auf jahrelange und vor allem nicht auf professionelle Verkaufsbemühungen schliessen. Damit ist der Beschwerdeführerin der Beweis, dass beim Verkauf der Grundstücke Nrn. E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ trotz jahrelanger und professioneller Verkaufsbemühungen kein höherer Preis zu

erzielen gewesen wäre, nicht gelungen. Nur im umgekehrten Fall, hätte sich nämlich offensichtlich gezeigt, dass die amtlich geschätzten Verkehrswerte dem markt-konformen Preis nicht entsprochen hätten. Das Dargelegte hat zur Konsequenz, dass sich der im Kaufvertrag für die Grundstücke Nrn. E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_ vereinbarte Preis von insgesamt CHF 1'700'000.-- (vgl. Bf-act. 8) ■ wohlgermerkt unwesentlich unter dem Wert gemäss privater Liegen- schaftsbewertung vom 29. Juli 2020 von CHF 1'710'000.-- (vgl. Bf-act. 4) ■ für einen ernsthaften Vergleich mit den am 24. November 2020 amtlich ge- schätzten Verkehrswerten von insgesamt CHF 2'860'000.-- als untauglich erweist. Insgesamt vermochte die Beschwerdeführerin somit nicht rechts- genüchlich darzutun, dass die amtlich ermittelten Verkehrswerte den markt- konformen Preis nicht widerspiegeln würden und deshalb im Veranla- gungsverfahren nicht hätten berücksichtigt werden dürfen. Vor diesem Hin- tergrund ist nicht zu beanstanden, dass die Beschwerdegegnerin für ihre Berechnung von einem Verkehrswert gemäss amtlichen Schätzungen vom 24. November 2020 in der Höhe von insgesamt CHF 2'860'000.-- ausge- gangen ist. Daran ändert auch die Behauptung der Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vom 22. Dezember 2022 nichts, wonach ■ im Gegensatz zur Liegenschaftsbewertung der H. \_\_\_\_\_ AG vom 29. Juli 2020 ■ in den amt- lichen Schätzungen vom 24. November 2020 diverse Umstände bzw. wert-

- 13 - mindernde Faktoren (kein Ersatz bestehender Gebäude durch Neubauten im gleichen Umfang; stark erschwerte Zu- und Wegfahrt; fester, im Grund- buch vorgemerkter Mietvertrag betreffend Tankstelle und Shop; Konkur- renz zur Tankstelle und Shop) nicht berücksichtigt worden seien. Dabei handelt es sich einerseits um eine reine Behauptung, welche von der Be- schwerdeführerin nicht bewiesen worden ist und dies obschon es sich da- bei um eine steuermindernde Tatsache handelt, deren Beweis ihr als Steu- erpflichtige obliegt (BGE 140 II 248 E.3.5 m.w.H.). Andererseits ist in Über- einstimmung mit der Beschwerdegegnerin festzuhalten, dass die amtlichen Schätzungen vom 24. November 2020 vom Amt für Immobilienbewertung als Fachstelle erstellt worden sind, welches für eine korrekte und einheitli- che Bewertung zuständig ist (vgl. Art. 2 des Gesetzes über die amtlichen Immobilienbewertungen [IBG; BR 850.100]). Dabei hat die Fachstelle für die Wertermittlung gemäss Art. 4 Abs. 1 der Verordnung über die amtlichen Immobilienbewertungen (VAIB; BR 850.110) alle wertbeeinflussenden Fak- toren zu berücksichtigen, so unter anderem die Rechte und Lasten des pri- vaten und öffentlichen Rechts (Eigentums-/Nutzungsbeschränkungen und Auflagen; lit. c), die Lage, die Verkehrsverhältnisse und der Erschlies- sungsgrad (lit. d) sowie die Entwicklungsfähigkeit der Gegend und die rea- lisierbare Ausnutzung nach privat- und öffentlich-rechtlichen Bauvorschrif- ten (z.B. Nachbarrecht, Zonen-, Erschliessungs-, Gestaltungs- und Quar- tierpläne; lit. e). Damit sprechen auch die einschlägigen Gesetzesbestim- mungen gegen die Behauptung der Beschwerdeführerin, wonach diverse Umstände bzw. wertmindernde Faktoren nicht in die amtlichen Schätzun- gen vom 24. November 2022 eingeflossen seien; dies gilt umso mehr, als über die darin ermittelten Verkehrswerte rechtskräftig entschieden worden ist. Für eine Rückweisung der Angelegenheit zur Neubeurteilung bestehen somit keine konkreten Anhaltspunkte (vgl. Eventualantrag der Beschwer- deführerin in der Replik vom 22. Dezember 2022), sofern sich dieser Antrag überhaupt als zulässig erwiese.

- 14 -

#### **E. 4.5**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdegegnerin für die Grundstücke Nrn. E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_ zu Recht einen Verkehrswert gemäss rechtskräftigen amtlichen

Schätzungen vom 24. November 2020 in der Höhe von CHF 1'670'000.-- bzw. CHF 1'190'000.--, total CHF 2'860'000.--, veranschlagt hat. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass es entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin darauf ankommt, dass diese Schätzungen in Rechtskraft erwachsen sind. Dabei ist nämlich zu berücksichtigen, dass die amtlichen Schätzungen auf den 24. November 2020 datieren. Der Kaufvertrag über die Grundstücke Nrn. E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ wurde von den Vertragsparteien am 10. Dezember 2020, also noch während der gegen diese Schätzungen laufenden 30-tägigen Einsprachefrist, unterzeichnet. Gleichentags (10. Dezember 2020) wurde die Beschwerdeführerin zudem als neue Grundeigentümerin dieser Grundstücke im Grundbuch eingetragen. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin von den in den amtlichen Schätzungen vom 24. November 2020 ermittelten Verkehrswerten von insgesamt CHF 2'860'000.-- Kenntnis hatte. Gegenteiliges wurde von der Beschwerdeführerin auch nicht in Abrede gestellt. Hatte die Beschwerdeführerin Kenntnis von den amtlichen Schätzungen vom 24. November 2020 bzw. den darin festgelegten Verkehrswerten von insgesamt CHF 2'860'000.-- und hat sie dagegen nicht opponiert, musste sie auch damit rechnen, dass ihr diese Verkehrswerte, welche wohlgermerkt um CHF 1'160'000.-- von den im Kaufvertrag vom 10. Dezember 2020 vereinbarten Preisen abwichen, allenfalls zu einem späteren Zeitpunkt entgegengehalten werden könnten, was mit Veranlagungsverfügung vom 29. April 2022 geschehen ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführerin als neue Grundeigentümerin im Rahmen eines Parteiwechsels zur Einsprachegebung gegen die Schätzungen legitimiert gewesen wäre. Ein Parteiwechsel innerhalb eines laufenden Verfahrens liegt dann vor, wenn eine der am Verfahren beteiligten Parteien ausgewechselt wird (Urteil des Bundesgerichts 5A\_353/2019 vom 13. Dezember 2019 E.3.2.). Das VRG

- 15 - enthält keine eigenen Vorschriften zum Parteiwechsel. Lehre und Rechtsprechung anerkennen indessen die Zulässigkeit eines Parteiwechsels dann, wenn im Laufe eines hängigen Verfahrens das Rechtsschutzbedürfnis von einer Person auf eine andere übergeht (vgl. Urteil des Bundesgerichts 1C\_69/2019 vom 20. August 2019 E.2.4; VGU U 12 26a vom 6. September 2012 E.1.). Die prozessuale Frage des Parteiwechsels ist grundsätzlich in Konkordanz zur materiellen Rechtslage zu beantworten (vgl. HÄNER, Die Beteiligten im Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess, Zürich 2000, Rz 369). Vorliegend hat die Beschwerdeführerin – wie gesagt – die zur Diskussion stehenden Grundstücke während laufender Einsprachefrist gegen die amtlichen Schätzungen vom 24. November 2020 – von C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ erworben. Zulässig ist ein Parteiwechsel unter anderem gerade dann, wenn ein Recht übergeht, auf das sich die Schutzwürdigkeit des Interesses der Inhaberin zur Beschwerdeführung bzw. Beanstandung eines Entscheids gründet (MERKER, Rechtsmittel, Klage und Normenkontrollverfahren nach dem aargauischen Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG] vom 9. Juli 1968, Zürich 1998, Vorbemerkungen § 38, Rz 27). Dies ist konkret zu bejahen, wurden doch die Grundstücke Nrn. E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ während laufendem Schätzungsverfahren infolge Verkaufs auf die Beschwerdeführerin übertragen, wobei es sich bei den amtlichen Schätzungen vom 24. November 2020 um grundstücksbezogene Entscheide bzw. Verfügungen handelt. Die Beschwerdeführerin hätte somit in die Rechtsposition von C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ eintreten und gegen diese Schätzungen opponieren können, was sie indes nicht getan hat. Es sind im Übrigen keine Gründe ersichtlich, weshalb die Beschwerdeführerin zu diesem Parteiwechsel die Zustimmung von C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ nicht hätten einholen können, sofern aufgrund der Veräusserung des Streitgegenstands eine Zustimmung überhaupt

erforderlich gewesen wäre; schliesslich folgt die Einsprache- bzw. Beschwerdelegitimation gegen eine amtliche Schätzung der Eigentümerstellung der entsprechenden Grundstücke (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 5A\_353/2019

- 16 - vom 13. Dezember 2019 E.3.2.). Damit hat sie die amtlichen Schätzungen vom 24. November 2020, welche alsdann unangefochten in Rechtskraft erwachsen sind, gegen sich gelten zu lassen.

#### **E. 4.6**

Weiter ist zu prüfen, ob die Leistungen des einen in offenbarem Missverhältnis zur Leistung des anderen im Sinne von Art. 106a Abs. 2 StG steht. Das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden hat sich im Zusammenhang mit der Handänderungssteuer bereits verschiedentlich dazu geäussert, wann von einem offenbaren Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung auszugehen ist. Das Gericht ist dabei davon ausgegangen, dass bei einem Minderpreis von 10% gegenüber dem Verkehrswert noch nicht von einem offenbaren Missverhältnis gesprochen werden könne. Dagegen lässt sich der einschlägigen Rechtsprechung entnehmen, dass jedenfalls dann, wenn die Differenz mehr als 20% beträgt, von einer augenfälligen Unterpreislichkeit auszugehen ist (vgl. VGU A 13 59 vom 4. März 2014 E.4a, A 09 56 vom 1. Dezember 2009 E.3, A 02 68 vom 7. November 2002 E.3d und A 01 25 vom 10. Juli 2001 E.2c). Vorliegend hat die Beschwerdeführerin die Grundstücke Nrn. 50 und F.\_\_\_\_\_ zum Preis von insgesamt CHF 1'700'000.-- und damit rund 40% unter dem Verkehrswert gemäss amtlichen Schätzungen vom 24. November 2020 von insgesamt CHF 2'860'000.-- erworben. Selbst bei einer von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Einzelbetrachtung der Grundstücke läge ein offenes Missverhältnis vor. So hat die Beschwerdeführerin das Grundstück Nr. E.\_\_\_\_\_ nämlich rund 24% und das Grundstück Nr. F.\_\_\_\_\_ rund 64% unter den amtlichen geschätzten Verkehrswerten von CHF 1'670'000.-- bzw. CHF 1'190'000.-- erworben. Damit liegt in jedem Fall eine zu besteuern gemischte Schenkung vor. 5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die vorliegend zur Diskussion stehende Eigentumsübertragung der Grundstücke Nrn. E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ auf die Beschwerdeführerin als gemischte Schenkung zu qualifizieren ist,

- 17 - zumal zwischen der Leistung und Gegenleistung ein offensichtliches Missverhältnis vorliegt. Die damit einhergehende kommunale Schenkungssteuer in der Höhe von CHF 228'000.--, welche mit Einspracheentscheid vom 20. September 2022 bestätigt worden ist, wurde zu Recht erhoben. Daran ändert auch das Argument der Beschwerdeführerin, wonach aufgrund des vereinbarten Gewinnbeteiligungsrechts die Bemessungsgrundlage angepasst werden müsse nichts. Dabei verkennt die Beschwerdeführerin, dass der aus Gewinnbeteiligungsrechten dereinst (allfällig) realisierte Gewinn der Grundstückgewinnsteuer unterliegt, wobei hierfür der Veräusserer steuerpflichtig ist (Praxisfestlegung der Steuerverwaltung Graubünden zu StG 45). Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist somit abzuweisen. 6. Im Rechtsmittelverfahren hat in der Regel die unterliegende Partei die Kosten zu tragen (Art. 73 Abs. 1 VRG). Die Verfahrenskosten bestehen aus der Staatsgebühr, den Gebühren für die Ausfertigungen und Mitteilungen des Entscheids sowie den Barauslagen (Art. 75 Abs. 1 VRG). Die Staatsgebühr beträgt höchstens CHF 20'000.--; sie richtet sich nach dem Umfang und der Schwierigkeit der Sache sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Kostenpflichtigen (Art. 75 Abs. 2 VRG). Vorliegend erscheint eine Staatsgebühr von CHF 3'000.-- angemessen. Sie ist zusammen mit den Kanzleiauslagen der

unterliegenden Beschwerde- führerin aufzuerlegen. Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich- rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wir- kungskreis obsiegen (Art. 78 Abs. 2 VRG). Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass, weshalb der Beschwerdegegnerin keine Parteien- tschädigung zusteht. III. Demnach erkennt das Gericht:

- 18 -

#### **E. 5**

In ihrer Vernehmlassung vom 14. November 2022 beantragte die Ge- meinde (nachfolgend Beschwerdegegnerin) die Abweisung der Be- schwerde. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, dass entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin für die Festsetzung des Verkehrs- werts nicht auf die Liegenschaftsbewertung der H.\_\_\_\_\_ AG vom 29. Juli 2020, sondern auf die rechtskräftigen amtlichen Schätzungen vom 24. No-  
- 4 - vember 2020 abzustellen sei; dies umso mehr, als die private Liegen- schaftsbewertung keine Zweifel an der Richtigkeit der amtlichen Schätzun- gen zu begründen vermöge. Die Liegenschaftsbewertung der H.\_\_\_\_\_ AG vom 29. Juli 2020 sei ohnehin unvollständig, ungenau und mit diversen Vorbehalten des Gutachters erfolgt. Selbst die Vertragsparteien hätten bei der Preisfestsetzung nicht auf die in dieser Liegenschaftsbewertung ermit- telten Marktpreise abgestellt. So hätten sie für die Grundstücke Nrn. E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ vielmehr einen Kaufpreis von CHF 1'266'E.\_\_\_\_\_.- - bzw. CHF 433'E.\_\_\_\_\_.-- vereinbart. Der Einwand der Beschwerdefüh- rerin, wonach es sich bei den Vertragsparteien um unabhängige Dritte ge- handelt habe, sei nicht stichhaltig, zumal das Gesetz keine Schenkungs- absicht verlange. Auch die Argumentation, wonach eine grundstücksbe- zogene Aufschlüsselung der freiwilligen Zuwendungen aus dem Kaufver- trag vom 10. Dezember 2020 zu erfolgen habe, überzeuge nicht. Doch selbst bei einer solchen Aufschlüsselung lägen die vereinbarten Kauf- preise für die Grundstücke Nrn. E.\_\_\_\_\_ und 1047 24.16% bzw. 63.57% unter dem Verkehrswert gemäss amtlichen Schätzungen vom 24. Novem- ber 2020. Damit sei in jedem Fall ein offenes Missverhältnis gegeben.

#### **E. 6**

Nachdem die Beschwerdeführerin innert Frist keine Replik einreichte, er- klärte der Instruktionsrichter den Schriftenwechsel für abgeschlossen. Am 22. Dezember 2022 reichte die Beschwerdeführerin eine unaufgeforderte Replik ein. Darin hielt sie an ihren Anträgen in der Beschwerde vom 20. Oktober 2022 fest und ergänzte diese durch das Eventualbegehren, wonach die Angelegenheit zur Neubeurteilung an die Beschwerdegegne- rin zurückzuweisen sei. Neu brachte die Beschwerdeführerin vor, dass Ab- klärungen ergeben hätten, dass ein wesentlicher Teil des Grundstücks Nr. E.\_\_\_\_\_ in einer Gewässerschutzzone liege. Dies habe zur Konsequenz, dass die bestehenden Gebäude zwar unterhalten, jedoch nicht durch Neu- bauten gleichen Umfangs ersetzt werden könnten. Dazu kämen noch wei- tere nachteilige Tatsachen (stark erschwerte Zu- und Wegfahrt insbeson-

- 5 - dere zum Grundstück Nr. E.\_\_\_\_\_; fester im Grundbuch vorgemerkter Mietvertrag betreffend Tankstelle und Shop befristet bis 30. September 2030; Konkurrenz zur Tankstelle und Shop). Diese Tatsachen seien in der Liegenschaftsbewertung vom 29. Juli 2020 ausreichend berücksichtigt worden. Ob dies auch für die amtlichen Schätzungen vom 24. November 2020 zutreffe, sei ernsthaft zu bezweifeln, weshalb sie keine taugliche

Grundlage für die Festlegung des Verkehrswertes darstellen würden.

#### **E. 7**

Am 30. Januar 2023 reichte die Beschwerdegegnerin ihre Duplik ein, worin sie an ihren Anträgen festhielt. In formeller Hinsicht beantragte sie, dass die unaufgeforderte Replik der Beschwerdeführerin vom 22. Dezember 2022 aus dem Recht zu weisen sei. Diese Eingabe sei verspätet eingereicht worden. Zudem werde mit dem darin gestellten Antrag auf Rückweisung eine Ausweitung des Rechtsbegehrens verlangt, was nicht zulässig sei. Auch handle es sich bei den in der Replik vom 22. Dezember 2022 gemachten Vorbringen nicht um Noven, die eine Eingabe nach Abschluss des Schriftenwechsels rechtfertigen und erlauben würden. Es werde von der Beschwerdeführerin auch nicht ausgeführt, inwiefern die fristgerechte Beibringung der allesamt auf den 5. Dezember 2022 datierten Akten nicht innert der (erstreckbaren) Frist hätte erfolgen können. In materieller Hinsicht führte die Beschwerdegegnerin sinngemäss aus, dass in den amtlichen Schätzungen vom 24. November 2020 sämtliche wertbeeinflussenden Faktoren berücksichtigt worden seien. Diese Schätzungen bildeten für die Steuerbehörde die Beurteilungsgrundlage. Es bestünden auch keine ausserordentlichen Umstände, welche die amtliche Bewertung des Verkehrswerts als fehlerhaft erscheinen liessen. Es habe somit kein Anlass bestanden, um vom Verkehrswert gemäss amtlichen Schätzungen vom 24. November 2020 abzuweichen.

#### **E. 8**

Mit Eingabe vom 9. Februar 2023 führte der beschwerdeführerische Rechtsvertreter aus, er habe das weitere Vorgehen mit dem damals noch zuständigen Instruktionsrichter besprochen, nachdem er von den (be-

- 6 - schränkten) baulichen Möglichkeiten durch den Architekten erfahren habe. Der Instruktionsrichter habe ihm erklärt, die Stellungnahme in den folgenden Tagen einreichen zu können. Unter Berücksichtigung dieser Tatsache, des Untersuchungsgrundsatzes sowie des weitreichenden Replikrechts als Ausfluss des rechtlichen Gehörs sei die Replik vom 22. Dezember 2022 im Recht zu lassen. Auf die Ausführungen der Parteien in ihren Rechtschriften sowie im angefochtenen Einspracheentscheid wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. II. Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Gemäss Art. 2 des Steuergesetzes der Gemeinde B. \_\_\_\_\_ (kStG) i.V.m. Art. 29 Abs. 2 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG; BR 720.200) beurteilt das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden Beschwerden gegen kommunale Einspracheentscheide. Beim angefochtenen Einspracheentscheid vom 20. September 2022, mit welchem die Beschwerdegegnerin die Einsprache der heutigen Beschwerdeführerin vom 27. Mai 2022 abgewiesen und die zu ihren Lasten veranlagte Schenkungssteuer von CHF 228'000.-- bestätigt hat, bildet demnach ein taugliches Anfechtungsobjekt für ein Verfahren vor Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden. Als materielle und formelle Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids ist die Beschwerdeführerin berührt und weist ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung auf (vgl. Art. 50 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRG; BR 370.100]). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist so- mit einzutreten.

- 7 - 2. In formeller Hinsicht bringt die Beschwerdegegnerin vor, dass die unaufgeforderte Replik der Beschwerdeführerin vom 22. Dezember 2022 aus dem Recht zu weisen sei. Diese Eingabe sei verspätet eingereicht worden. Hinzu komme, dass der darin neu gestellte Eventualantrag auf Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz eine unzulässige

Ausdehnung des Rechtsbegehrens darstelle und es sich bei den neu vorgetragenen Behauptungen und eingereichten Urkunden nicht um Noven handle, welche eine Eingabe nach Abschluss des Schriftenwechsels rechtfertigen und erlauben würden. Die Frage, ob die unaufgeforderte Replik der Beschwerdeführerin vom 22. Dezember 2022 aus dem Recht zu weissen ist, kann hier offengelassen werden. Denn die Beschwerde ist – wie hernach aufzuzeigen sein wird – selbst unter Berücksichtigung der von der Beschwerdeführerin eingereichten und unaufgeforderten Replik bzw. der darin gemachten Ausführungen ohnehin abzuweisen (vgl. nachstehende Erwägungen 4.4 f.). 3. Streitig und zu prüfen ist die Rechtmässigkeit des angefochtenen Einspruchsentscheids vom 20. September 2022 und damit die Frage, ob die Beschwerdegegnerin die Schenkungssteuer zu Recht gestützt auf den Verkehrswert gemäss amtlichen Schätzungen vom 24. November 2020 von insgesamt CHF 2'860'000.-- auf CHF 228'000.-- veranlagt hat. 4. Gemäss Art. 21 Abs. 5 GKStG dürfen die Steuersätze für kommunale Schenkungssteuern 5% für den elterlichen Stamm bzw. 25% für die übrigen Begünstigten nicht übersteigen. Nach Art. 12 kStG beträgt die kommunale Schenkungssteuer in der Gemeinde B.\_\_\_\_\_ für die Angehörigen des elterlichen Stamms 5 % und für die übrigen Begünstigten 20 %. Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich zweifellos um eine Drittperson. Folglich hat die Beschwerdegegnerin zu Recht einen Steuersatz von 20 % zur Anwendung gebracht hat, was von der Beschwerdeführerin auch nicht beanstandet wird.

- 8 -

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.