

BGE 97 I 125

Bundesgericht (BGE), 1971-01-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_97 I 125](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_97_I_125)

FR: ATF 97 I 125

IT: DTF 97 I 125

Regeste

Regeste Kantonales Steuerrecht. Treu und Glauben. Willkür. Bedeutung des Grundsatzes von Treu und Glauben und des daraus folgenden Verbots widersprüchlichen Verhaltens im Steuerrecht. Verhältnis dieses Grundsatzes zum Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung (Erw. 3). Voraussetzungen, unter denen der Erbe sich unrichtige Angaben, die der Erblasser in früheren Steuerverfahren gemacht hat, im Hinblick auf das Verbot widersprüchlichen Verhaltens entgehalten lassen muss (Erw. 4).

Erwägungen

E. 1

Der Beschwerdeführer hat bei dem am 21. Juni 1968 erfolgten Liegenschaftsverkauf unbestrittenermassen einen nach § 161 StG zu versteuernden Gewinn erzielt. Streitig ist lediglich die Höhe dieses Gewinns. Dabei hat das Bundesgericht einzig zu entscheiden, ob die kantonalen Behörden bei der Gewinnberechnung inbezug auf den 1955 vom Vater des Beschwerdeführers erworbenen Hälfteanteil ohne Rücksicht auf den damaligen wirklichen Verkehrswert den im Vertrag vom 4. Februar 1955 als solchen bezeichneten Auskaufsbetrag von Fr. 382 500.-- als Erwerbspreis betrachten durften. Wenn sie dies ohne Verletzung des Art. 4 BV getan haben, liegt darin, dass über den damaligen Verkehrswert kein Gutachten eingeholt wurde, keine Verweigerung des rechtlichen Gehörs. Haben sie dagegen Art. 4 BV verletzt und ist deshalb die Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben, so hat das Verwaltungsgericht diesen Wert festzustellen und hierauf die im angefochtenen Entscheid offen gelassene Frage zu beantworten, ob der Vater des Beschwerdeführers den Hälfteanteil teilweise unentgeltlich erworben hat.

E. 2

Wenn ein Grundstück vor dem 1. Januar 1963 infolge Erbteilung erworben ist, so schreibt, wie das Verwaltungsgericht zutreffend feststellt, Art. III Abs. 2 der Gesetzesnovelle vom 8. Juli 1962 für den Fall, dass dieser Erwerb teilweise unentgeltlich erfolgte, vor, dass der Verkehrswert im damaligen Zeitpunkt als Erwerbspreis gilt. Der Beschwerdeführer hat somit nach dieser Bestimmung einen Anspruch darauf, dass der Gewinn für den Hälfteanteil aufgrund des Verkehrswertes per 1955 berechnet wird, wenn dieser Anteil, wie er behauptet, damals teilweise unentgeltlich erworben wurde, was nach der zürcherischen Praxis dann der Fall ist, wenn ein für den Veräusserer BGE 97 I 125 S. 130 offenes Missverhältnis zwischen Leistung und Erlös besteht. Wie es sich damit verhält, hat das Verwaltungsgericht offen gelassen in der Annahme, der Beschwerdeführer müsse nach dem Grundsatz von Treu und Glauben den im Vertrag vom 4. Februar 1955 für den Hälfteanteil vereinbarten und dort als "1/2 der Verkehrswertschätzung" bezeichneten Übernahmepreis von Fr. 382 500.-- gegen sich gelten lassen. Es fragt sich, ob diese Betrachtungsweise vor

Art. 4 BV standhält.

E. 3

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht nur im Privatrecht, sondern auch im Verwaltungsrecht und insbesondere im Steuerrecht (BGE 78 I 206 , BGE 94 I 520 E. 4; vgl. BGE 96 I 15). Sowohl die Steuerbehörde wie der Steuerpflichtige haben sich so zu verhalten, wie es Treu und Glauben gebieten, woraus u.a. das Verbot widersprüchlichen Verhaltens folgt. Der Geltungsbereich des Grundsatzes von Treu und Glauben kann jedoch im Steuerrecht, das vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung beherrscht wird, nicht so weit gehen wie im Privatrecht, wo die Beteiligten in der Gestaltung namentlich der obligationenrechtlichen Verhältnisse grosse Freiheit geniessen. Im Steuerrecht findet der Grundsatz von Treu und Glauben vor allem auf das Verfahren Anwendung sowie dort, wo dem Steuerpflichtigen ein gewisser Spielraum des Ermessens eingeräumt ist wie bei der Bewertung von Bilanzposten (vgl. BGE 85 I 252), bei der Wahl von Abschreibungsmethoden, bei der Zuweisung von Vermögensgegenständen zum Privat- oder Geschäftsvermögen usw. Im übrigen hat er bei der Anwendung von materiellem Steuerrecht nur beschränkte Bedeutung und kann jedenfalls nicht angerufen werden, wenn das Gesetz eine klare Entscheidungsgrundlage enthält (BOSSHARDT, Treu und Glauben im Steuerrecht ASA 1944/45 S. 60 unten und 62 oben; REIMANN-ZUPPINGER-SCHÄRRER N. 30 zu § 71 zürch.StG). Was das aus dem Grundsatz von Treu und Glauben folgende und hier in Frage stehende Verbot widersprüchlichen Verhaltens betrifft, so liegt sein Hauptgeltungsgebiet bei den fortgesetzt erhobenen Steuern und dem bei diesen dem Steuerpflichtigen nach dem Gesetz zustehenden Ermessen (BOSSHARDT a.a.O. S. 100/103; GEERING, Von Treu und Glauben im Steuerrecht, Festschrift Blumenstein 1946 S. 134/35; REIMANN-ZUPPINGER-SCHÄRRER N. 34 zu § 71 StG). Wie weit sich ein Steuerpflichtiger im übrigen bei unrichtigen Angaben behaften lassen muss, ist BGE 97 I 125 S. 131 dagegen umstritten. So werden in bezug auf die Voraussetzungen unter denen er die Steuererklärung widerrufen kann, verschiedene Auffassungen vertreten (BOSSHARDT a.a.O. S. 105 und GEERING a.a.O. S. 133). Im vorliegenden Falle geht es nicht um den Widerruf der Steuererklärung vor Abschluss der Veranlagung, sondern um den Widerspruch einer späteren Steuererklärung mit früheren, für die Besteuerung massgebenden Angaben.

E. 4

Wenn ein Steuerpflichtiger zunächst einen zu niedrigen Wert als Verkehrswert bezeichnet und damit eine zu niedrige Besteuerung erwirkt, später aber den tatsächlich höheren Wert als Verkehrswert angibt, um bei einer andern Steuer niedriger eingeschätzt zu werden, so kann wohl ohne Willkür angenommen werden, dies verstosse gegen Treu und Glauben, da er den mit der zu niedrigen Wertangabe erzielten steuerlichen Vorteil genoss und nun billigerweise auch den damit verbundenen Nachteil in Kauf nehmen soll. Ein solches widersprüchliches Verhalten kann aber dem Beschwerdeführer selber nicht vorgeworfen werden. Es ist durch nichts dargetan, dass er selber mit der offenbar unrichtigen Verkehrswertangabe in dem zwischen seinem Vater und seinem Onkel abgeschlossenen Vertrag von 1955 das geringste zu tun gehabt hätte. Das Verwaltungsgericht glaubt indessen, der Beschwerdeführer habe sich das steuerlich relevante Verhalten seines Vaters beim damaligen Grundstückerwerb anrechnen zu lassen, für dessen "allenfalls treuwidriges

Verhalten" einzustehen. Es beruft sich dabei auf MERZ N. 107 zu Art. 2 ZGB, wo ausgeführt wird, wie eigenes treuwidriges Verhalten sei das Verhalten von Personen anzurechnen, für die nach gesetzlicher Vorschrift eingestanden werden muss (Rechtsvorgänger, Vertreter, Organe und Hilfspersonen). Dieser Grundsatz mag, was Rechtsvorgänger betrifft, für das Gebiet des Privatrechts ohne weiteres gelten, so dass, wenn z.B. die Berufung einer Vertragspartei auf Formungültigkeit oder auf Verjährung gegen Treu und Glauben verstösst, sich dies auch ihr Rechtsnachfolger entgegenhalten muss. Im Steuerrecht dagegen wird das Anwendungsgebiet des Grundsatzes von Treu und Glauben durch denjenigen der Gesetzmässigkeit der Steuer beschränkt. Die Annahme, der Sohn habe für treuwidriges Verhalten des Vaters einzustehen, erscheint in Fällen wie dem vorliegenden vertretbar, wenn der Sohn und Erbe als Steuersukzessor in ein gegen den Erblasser hängiges BGE 97 I 125 S. 132 Veranlagungsverfahren eintritt (vgl. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts S. 295). Hingegen geht es zu weit, wenn die Behörde einem Steuerpflichtigen die gesetzlich klar vorgeschriebene Besteuerung mit der Begründung verweigert, sein Vater habe zu seinen Lebzeiten in früheren Steuerverfahren Angaben gemacht, die mit den heutigen Angaben des Steuerpflichtigen nicht übereinstimmen. Das wäre aus dem Gesichtspunkt von Art. 4 BV nur zulässig, wenn eine gesetzliche Vorschrift bestimmen würde, dass der Rechtsnachfolger dergestalt für ein früheres Verhalten des Vorgängers einzustehen hätte. An einer solchen Vorschrift fehlt es im zürcherischen Steuerrecht offensichtlich. Die vom Verwaltungsgericht in diesem Zusammenhang angeführten Bestimmungen des StG besagen weder ausdrücklich noch dem Sinne nach, dass der Sohn in einem Steuerverfahren, an welchem der verstorbene Vater in keiner Weise beteiligt war, für unrichtige Angaben des Vaters einzustehen hätte, die dieser zu seinen Lebzeiten in einem ganz anderen Verfahren gemacht hatte. Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben, der im allgemeinen die Gesetzmässigkeit der Steuer sichern will (BGE 78 I 208), würde bei der ihm vom Verwaltungsgericht beigelegten Tragweite im vorliegenden Falle zu einer Besteuerung führen, die erheblich abweichen würde von der gesetzlichen, nach der auf den objektiven Verkehrswert abzustellen ist. Wäre gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben ein solcher Einbruch in die gesetzliche Ordnung zulässig, so wäre es wohl auch der Steuerbehörde verwehrt, ein Steuerobjekt, das sie früher einmal in bestimmter Weise bewertet hat, in einem neuen Verfahren bei einem andern Steuerpflichtigen anders zu bewerten, wenn sich die Unrichtigkeit der früheren Bewertung herausstellt, was mit dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Steuer nicht vereinbar wäre. Ob dieser Grundsatz in einem Falle wie dem vorliegenden dann ausnahmsweise vor demjenigen von Treu und Glauben zu weichen hätte, wenn gewichtige Gründe dies als geboten erscheinen lassen, kann dahingestellt bleiben, da solche Gründe nicht dargetan sind. Die Annahme des Verwaltungsgerichts, den seinerzeitigen Vertragsparteien sei es offenkundig darum zu tun gewesen, die Grundstückgewinnsteuer des Veräusserers sowie die Liegenschafts- und Vermögenssteuer des Erwerbers möglichst niedrig zu halten, würde nur zutreffen, wenn in Wirklichkeit ein höherer als der im Vertrag von 1955 genannte Übernahmepreis BGE 97 I 125 S. 133 vereinbart und auch bezahlt worden wäre. Das wird jedoch vom Verwaltungsgericht nicht behauptet, noch enthalten die Akten Anhaltspunkte hierfür. Die Mehrbelastung, die sich daraus ergibt, dass für die Gewinnberechnung auf den vereinbarten Übernahmepreis statt, wie es das Gesetz vorschreibt, auf den Verkehrswert abgestellt wird, lässt sich auch nicht mit der Begründung rechtfertigen, sie stelle den Ausgleich für frühere zu niedrige Besteuerung dar. Die frühere Grundstückgewinnsteuer hatte nicht der Vater, sondern der Onkel des Beschwerdeführers

zu entrichten, und der Vater hat dadurch, dass er die Liegenschaft während 7 Jahren zum Verkehrswert von Fr. 765 000.-- versteuert hat, bei weitem nicht so viel an Steuern eingespart, als der Beschwerdeführer nach dem angefochtenen Entscheid über die gesetzliche Steuer hinaus zu entrichten hätte. Der angefochtene Entscheid lässt sich demnach mit sachlichen Gründen nicht halten und ist wegen Verletzung des Art. 4 BV aufzuheben.

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