

BGer 2C 425/2020 vom 13. Juli 2020

Bundesgericht, 2020-07-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_425_2020

FR: TF 2C 425/2020 du 13 juillet 2020

IT: TF 2C 425/2020 del 13 luglio 2020

Regeste

Grundstückgewinnsteuer des Kantons Zürich, Steuerperioden 2006-2012 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG [SR 642.14]) sind gegeben. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 146 IV 88 E. 1.3.2 S. 92) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 145 I 239 E. 2 S. 241). Zum Bundesgesetzesrecht zählt - von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen - auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (Urteile 2C_926/2019 vom 12. Mai 2020 E. 1.2.2; 2C_68/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2, nicht publ. in: BGE 145 II 2).

E. 1.3

Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) und des rein kantonalen und kommunalen Rechts nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 145 V 304 E. 1.1 S. 305 f.). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein (BGE 146 IV 88 E. 1.3.1 S. 92).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (zum Ganzen: BGE 146 IV 88 E. 1.3.1 S. 91 f.). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (BGE 144 V 111 E. 3 S. 112). Die Anfechtung der vorinstanzlichen

Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 144 V 50 E. 4.1 S. 52 f.; vorne E. 1.3).

E. 2.1

Formelle Rügen und Sachverhaltsrügen sind vorab zu behandeln (BGE 141 V 557 E. 3 S. 563). Der Steuerpflichtige beanstandet, die Vorinstanz hätte seinen Rekurs materiell nicht behandeln dürfen, da die Beschwerdeführung "vorsorglich" erfolgt und dies als Sistierungsantrag zu verstehen gewesen sei (Sachverhalt, lit. F).

E. 2.2

Ein Blick in die Beschwerde vom 17. Oktober 2019 verdeutlicht, dass die Beschwerde tatsächlich "vorsorglich" (Rubrum und S. 2) erklärt worden ist, was der Steuerpflichtige in kurzen Zügen mit den aussergerichtlichen Vergleichsverhandlungen begründete. Die Vorinstanz hat dies nicht übersehen. Sie erkannte indes, dass der Steuerpflichtige weder eine Replik eingereicht habe, in welcher er sich zum Stand der aussergerichtlichen Vergleichsverhandlungen hätte äussern können, noch habe er eine Sistierung des Verfahrens beantragt. Dies ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Der blosser Verweis auf angebliche Vergleichsverhandlungen, aufgrund derer die Beschwerde "vorsorglich" erklärt werde, ist nicht zwangsläufig mit einem Sistierungsantrag gleichzusetzen. Unter den gegebenen Umständen verstiess die Vorinstanz jedenfalls gegen keine verfassungsmässigen Individualrechte des Steuerpflichtigen, wenn sie die Eingabe dahingehend würdigte, dass keine Sistierung des Verfahrens beantragt werde. Im Übrigen wendet der Steuerpflichtige mit Recht nicht ein, dass das Verfahrensrecht des Kantons Zürich einen Rechtsanspruch auf Sistierung des Verfahrens kenne.

E. 3.1

Im Bereich der harmonisierten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden herrscht das Verfahren der gemischten Veranlagung. Dem klaren Gesetzestext zufolge hat die steuerpflichtige Person alles zu tun, was dazu dient, eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG bzw. Art. 42 Abs. 1 StHG ; BGE 145 II 130 E. 3.3.2 S. 138 f.). Die steuerpflichtige Person muss das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einreichen (Art. 124 Abs. 2 DBG , was auch für das StHG gilt; Urteil 2C_647/2018 vom 29. November 2018 E. 5). Was die Beweisführungs- und Beweislast betrifft, sind steuermindernde und steuerausschliessende Tatsachen von der steuerpflichtigen Person, steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen von der Veranlagungsbehörde, steuermindernde und steuerausschliessende Tatsachen nachzuweisen (Normentheorie; BGE 146 II 6 E. 4.2 S. 10).

E. 3.2

Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. Art. 46 Abs. 3 StHG , die inhaltlich übereinstimmen; Urteil 2C_435/2017 vom 18. Februar 2019 E. 3.1).

E. 3.3

Gemäss Art. 48 Abs. 2 StHG, der Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG entspricht (Urteil 2C_65/2019 vom 29. Januar 2019 E. 2.2), kann die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person eine Veranlagungsverfügung, die vollständig (Ermessensveranlagung i.e.S.) oder teilweise (Ermessenszuschlag) aufgrund pflichtgemässen Ermessens ergangen ist (Art. 46 Abs. 3 StHG), einzig mit der Begründung anfechten, die Veranlagung sei offensichtlich unrichtig (Satz 1). Der Unrichtigkeitsnachweis ist umfassend anzutreten. Die steuerpflichtige Person kann hierzu entweder weitere Beweismittel nachreichen, wodurch die Untersuchungspflicht der kantonalen Behörden wiederauflebt, oder aber aufzeigen, dass die angefochtene Veranlagungsverfügung offensichtlich unzutreffend ist. Dies alles trifft in gleicher Weise auf das kantonale Beschwerdeverfahren zu (Urteil 2C_462/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.2.1).

E. 3.4.1

Streitig und zu prüfen ist die Höhe der seit dem Erwerb getätigten wertvermehrenden Aufwendungen. Der Steuerpflichtige beansprucht Fr. 9'037'818.-- (Sachverhalt, lit. B.a). Dagegen gelangte die Veranlagungsbehörde in ihrer nach pflichtgemässen Ermessen vorgenommenen Schätzung zu Fr. 2'287'000.-- (Sachverhalt, lit. B.b), was zuletzt das Verwaltungsgericht bestätigte (Sachverhalt, lit. E.c) und dem Schätzungsergebnis der Gebäudeversicherung des Kantons Zürich vom 7. Dezember 2007 entspricht (Sachverhalt, lit. A).

E. 3.4.2

Der Steuerpflichtige bestreitet die Zulässigkeit der ermessensweisen Veranlagung. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.3) hat er die 15 Objekte von 2006 bis 2012 sukzessive an Dritte veräussert, wobei es zu vierzehn Kaufverträgen mit vierzehn verschiedenen Parteien kam (Sachverhalt, lit. B). Sein Einwand, eine einzige Steuererklärung genüge vollauf, da er darin "1000/1000" abgehandelt habe, geht offensichtlich fehl. Gemäss Art. 12 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 4 StHG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer die Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstücks ergeben. Der Steuerpflichtige hat vorliegend 15 Stockwerkeigentumseinheiten gemäss Art. 712a Abs. 1 ZGB und damit 15 Grundstücke (Art. 655 Abs. 2 Ziff. 4 ZGB) veräussert. Die Belegenheitsgemeinde forderte den Steuerpflichtigen im Verlauf des Veranlagungs- und des Einspracheverfahrens mehrfach auf und mahnte ihn, die erforderlichen Unterlagen (insbesondere vierzehn Steuererklärungen) vorzulegen (Sachverhalt, lit. B.b und C). Dieser Aufforderung ist der Steuerpflichtige trotz Mahnung nicht nachgekommen. Er hat dadurch die ihm obliegende Mitwirkungspflicht verletzt (vorne E. 3.1), was dazu führte, dass die Veranlagungsbehörde zur Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen (bzw. hier zu einem Ermessenszuschlag) zu schreiten hatte (vorne E. 3.3). Der Ermessenszuschlag war, wie die Vorinstanz festgestellt hat, auf die Höhe der wertvermehrenden Aufwendungen beschränkt, nachdem die übrigen für die Veranlagung erforderlichen Elemente (Art. 12 Abs. 1 StHG) vorgelegen haben.

E. 3.4.3

Die Vorinstanz stellt in diesem Zusammenhang fest, der Steuerpflichtige habe die streitbetroffenen wertvermehrenden Aufwendungen weder insgesamt noch pro Objekt aufgezeigt (Sachverhalt, lit. E.c). Diese beweismässige Feststellung lässt der Steuerpflichtige unbestritten. Er macht vielmehr geltend, dass die Bauabrechnung aufgrund

des gesundheitsbedingten Ausfalls des Architekten nie habe abgeschlossen werden können (Sachverhalt, lit. F). Damit räumt er sinngemäss ein, dass die vorgelegten Zahlen nicht abschliessender Natur seien. Dass tatsächlich erhebliche Vorbehalte am Platz sind, zeigt sich darin, dass nach der Feststellung der Unterinstanz (Sachverhalt, lit. D), welcher sich die Vorinstanz anschliesst (Sachverhalt, lit. E.b), die Bauabrechnung zwar von Fr. 13,5 Mio. spricht, dass die Addition aber zu lediglich Fr. 4,6 Mio. führt.

E. 3.4.4

Damit ist noch nichts gesagt zur Frage, ob es sich beim Betrag von Fr. 4,6 Mio. tatsächlich um wertvermehrnde Aufwendungen handle. Der Steuerpflichtige argumentiert, er habe das Wohn- und Gewerbehäuser aus dem Jahr 1955 in den Jahren 2001 bis 2007 umfassend umgebaut. Er verweist namentlich auf den Einbau zweier Loftwohnungen in der Werkhalle und den Ausbau der Büroräumlichkeiten zu zwei Maisonettewohnungen.

Nutzungspotential, Wohnraum und Wohnkomfort seien deutlich angestiegen. Abgesehen davon, dass unklar bleibt, ob er diese Sachumstände bereits vor der Vorinstanz vorgetragen hatte oder ob im bundesgerichtlichen Verfahren von einem unzulässigen *unechtum Novum* (Art. 99 Abs. 1 BGG ; BGE 145 I 227 E. 5.1 S. 232; 145 III 436 E. 3 S. 438) auszugehen ist, bleibt es bei der blossen Behauptung, die durch nichts belegt ist. Bei den wertvermehrnden Aufwendungen handelt es sich um steuermindernde Tatsachen (Urteil 2C_926/2019 vom 12. Mai 2020 E. 2.3), die im Veranlagungsverfahren von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen gewesen wären. Dass die Vorinstanz von einem Investitionsvolumen (Summe von werterhaltenden und wertvermehrnden Aufwendungen) von (höchstens) Fr. 4,6 Mio. ausgegangen ist, kann bundesrechtlich nicht beanstandet werden.

E. 3.4.5

Was das Ausmass der wertvermehrnden Aufwendungen betrifft, ist die Gebäudeversicherung in ihrer Schätzung vom 7. Dezember 2007 zu einem Betrag von Fr. 2'287'000.-- gelangt. Den Neuwert hob sie von Fr. 6'645'000.-- um Fr. 2'715'000.-- auf Fr. 9'360'000.-- an (Sachverhalt, lit. A). Es ist jedenfalls nicht willkürlich, wenn die Veranlagungsbehörde die ungewisse Sachlage dahingehend klärte, dass von wertvermehrnden Aufwendungen von Fr. 2'287'000.-- auszugehen sei und die Anlagekosten quotale zu verlegen seien (Sachverhalt, lit. B.b). Es ist allgemein notorisch, dass die Schätzungen der Gebäudeversicherungen den "wahren" (Verkehrs-) Werten erfahrungsgemäss recht nahe kommen. Der blosser Verweis auf nicht näher umschriebene "Pläne und Baubeschreibungen" sowie auf die zu den Akten gegebenen 44 Bundesordner (Sachverhalt, lit. C) vermag daran nichts zu ändern. Die Vorinstanz hat hierzu erwogen, dass in der Nichtberücksichtigung keine Gehörsverletzung liege (Sachverhalt, lit. E.b), da es an den Steuererklärungen und der Zuordnung "pro Objekt" fehle. Dies ist bundesrechtlich einwandfrei.

E. 3.4.6

Soweit der Steuerpflichtige darin auch im bundesgerichtlichen Verfahren eine Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör erblickt (Art. 29 Abs. 2 BV), bleiben seine Überlegungen im höchst Allgemeinen stecken. Dass und inwiefern der Anspruch verletzt sein soll, geht aus der Beschwerde in keiner rechtsgenügenden Weise hervor (vorne E. 1.3).

E. 3.5.1

Der Steuerpflichtige wendet schliesslich ein, gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung liege ein wirtschaftlicher Neubau vor. Der werterhaltende Anteil der Kosten sei auf

höchstens zehn Prozent zu schätzen. Aufgrund der Präponderanzmethode sei dieser Anteil den wertvermehrenden Kosten zuzuschlagen (Sachverhalt, lit. F). Das Verhältnis zwischen Umbaukosten (Fr. 9'037'818.--) und Erwerbspreis (Fr. 4'850'000.--) spreche eine deutliche Sprache.

E. 3.5.2

Zum Institut des wirtschaftlichen Neubaus ist festzuhalten, dass von einem solchen gesprochen werden kann, wenn die "Renovation" umfangmässig eine Totalsanierung darstellt und wirtschaftlich einem Neubau gleichkommt. Trifft dies zu, ist von Anlagekosten (Art. 12 Abs. 1 StHG) und nicht von Unterhaltskosten (Art. 9 Abs. 3 StHG zum hier nicht vorliegenden Privatvermögen) auszugehen (Urteil 2C_558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.4.1 mit Hinweisen). Unter anderem mit Blick auf das Baugesuch (Sachverhalt, lit. A) hat die Vorinstanz erwogen, die Bauarbeiten hätten sich auf eine Sanierung und Umnutzung beschränkt, von einem Neubau sei nicht zu sprechen.

E. 3.5.3

Darin liegt kein Verstoß gegen Bundesrecht. Das Bundesgericht hat zum wirtschaftlichen Neubau mehrere Kriterien entwickelt. Von einem wirtschaftlichen Neubau ist demnach etwa auszugehen, wenn das Investitionsvolumen die Anschaffungskosten übersteigt, sodass von Herstellungskosten zu sprechen ist (Urteile 2C_558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.4.1; 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.3; 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2 in: RDAF 2013 II S. 80; 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.3; 2C_666/2008 vom 12. Mai 2009 E. 2.4), wenn die Gebäudehülle ersetzt wird (Urteil 2C_63/2010 vom 10. Juni 2010 E. 2.3) oder eine Aushöhlung des Gebäudes oder von Gebäudeteilen mit Neugestaltung der Innenraumeinteilung vorgenommen wird (Urteil 2C_460/2015 vom 1. Oktober 2015 E. 4.1; 2C_666/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2). Dies alles gilt sinngemäss auch für Objekte des Geschäftsvermögens, wo es um die Abgrenzung von Aufwand und Aktivierung geht. Dass einige oder alle diese Voraussetzungen erfüllt seien, ist vorinstanzlich nicht festgestellt. Selbst wenn wohl eine Erweiterung des Wohnraums vorliegt (Urteil 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.4), wozu aber vorinstanzliche Feststellungen fehlen, vermag dies kein grundsätzlich anderes Bild zu schaffen. Insbesondere geht es fehl, von einem Verhältnis zwischen Umbaukosten (Fr. 9'037'818.--) und Erwerbspreis (Fr. 4'850'000.--) zu sprechen. Gemäss Bauabrechnung belaufen die Baukosten sich auf rund Fr. 4,6 Mio., wobei es sich dabei ohnehin um die Summe von werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen handelt.

E. 3.5.4

Die Präponderanzmethode, die der Steuerpflichtige heranziehen möchte, kann von vornherein keine Anwendung finden. Sie ist der Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen vorbehalten (zuletzt Urteil 2C_939/2019 vom 25. Mai 2020 E. 2.2.3). Gleichsam kann dem Steuerpflichtigen nicht gefolgt werden, wenn er hilfsweise geltend zu machen scheint, die Unterhaltskosten in den laufenden Steuererklärungen nicht abgezogen zu haben, weshalb diese nun als wertvermehrnde Aufwendungen zu betrachten seien. Es trifft zwar zu, dass zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Kosten keine Schnittmenge besteht. Lagen nach dem Recht der betreffenden Steuerperiode Unterhaltskosten vor, wurde der Abzug aus tatsächlichen Gründen (z.B. unvollständige Deklaration) aber nicht getätigt, steht dies später einer umqualifizierenden "Heilung" entgegen. Die steuerpflichtige Person ist auf ihre damalige Deklaration zu behaften.

Darüber hinaus scheidet eine nachträgliche Berücksichtigung von Unterhaltskosten am Periodizitätsprinzip (Art. 15 Abs. 1, Art. 16 Abs. 1 StHG ; Urteil 2C_926/2019 vom 12. Mai 2020 E. 2.2.3 und 2.2.4).

E. 3.6

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

E. 4

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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