

# LU\_GERICHTE A 10 97 vom 16. April 2002

LU Gerichte, 2002-04-16, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu\\_gerichte\\_A\\_10\\_97](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_10_97)

FR: LU\_GERICHTE A 10 97 du 16 avril 2002

IT: LU\_GERICHTE A 10 97 del 16 aprile 2002

## Regeste

§ 27 Abs. 1 Satz 2 und § 28 Abs. 1 GGStG; § 154 Abs. 4 StG. Voraussetzungen und Überprüfung der Ermessensveranlagung bei der Grundstückgewinnsteuer; Unrichtigkeitsnachweis (E. 3-6). § 31 Abs. 2, 33 und 34 GGStG. Veranlagungs- und Bezugsverjährung. Auch eine lange Verfahrensdauer entbindet nicht von der Leistung von Verzugszinsen (E. 7). | Grundstückgewinnsteuer

## Erwägungen

### E. 3

Vorab ist von Amtes wegen zu prüfen, ob die Ermessensveranlagung zu Recht ergangen ist (StE 1987 B 96.13 Nr. 1). Gemäss § 26 Abs. 1 GGStG fordert die Gemeinde den Veräusserer auf, sobald sie von der Veräusserung Kenntnis erhalten hat, binnen einer (erstreckbaren) Frist von 30 Tagen die zur Berechnung der Grundstückgewinnsteuer notwendigen Angaben zu machen und die entsprechenden Beweismittel aufzulegen (sogenannte Selbsteinschätzung). Nach den geltenden Beweisregeln ist es Sache der steuerpflichtigen Person, den Grundstückgewinn vermindernde Anlagekostenbestandteile, aber auch den einen Steueraufschub, eine Steuerbefreiung oder einen Besitzesdauerabzug begründenden Sachverhalt nachzuweisen. Fehlt es an einem solchen Nachweis, fällt eine Anrechnung oder Berücksichtigung dahin. Die Steuerverwaltung trägt die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen (Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, Muri/Bern 2001, N 2 zu Art. 177 StG-BE). Die Steuererklärung ist auch dann ausgefüllt einzureichen, wenn die steuerpflichtige Person von keiner Gewinnerzielung, einem Steueraufschubstatbestand oder der Zuweisung zur Einkommenssteuer ausgeht (Langenegger, a.a.O., N 3 zu Art. 177 StG-BE). Wurde trotz Mahnung keine Selbstdeklaration eingereicht oder kann die Steuer mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, wird die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen (§ 27 Abs. 1 Satz 2 GGStG). Die Veranlagungsbehörde hat gestützt auf diese gesetzlichen Vorgaben mittels Entscheid vom 16. April 2002 eine Ermessensveranlagung vorgenommen, nachdem der Veräusserer ihr überhaupt keine Unterlagen eingereicht hatte, obwohl ihm die Formulare zur Selbsteinschätzung gemäss den unwidersprochenen Ausführungen der Veranlagungsverfügung am 29. Dezember 1999 zugesandt worden waren und er wiederholt zur Einreichung der Selbsteinschätzung und der Unterlagen aufgefordert worden war. Folglich nahm die Gemeinde zu Recht eine Ermessensveranlagung vor.

### E. 4

a) Eine zu Recht ergangene Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen wegen Verletzung von Mitwirkungspflichten (wie im vorliegenden Fall) kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen

und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 154 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 28 Abs. 1 GGStG; s. auch die bundesrechtlichen Vorgaben von Art. 48 Abs. 2 StHG; BG-Urteil 2A.39/2004 vom 29.3.2005, E. 5). Dieser Unrichtigkeitsnachweis ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung umfassend zu führen und kann nicht nur einzelne Positionen der Ermessensveranlagung betreffen (BG-Urteil 2C.620/2007 vom 2.7.2008, E. 2.1, mit Hinweisen; auch zum Folgenden). Der Steuerpflichtige muss die bisher versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen und insbesondere eine nicht eingereichte Steuererklärung nachträglich vorlegen (BG-Urteil 2A.39/2004 vom 29.3.2004, E. 5.1). Der Unrichtigkeitsnachweis muss zudem mit der Begründung der Einsprache und damit innert der Einsprachefrist erfolgen; bei der Ermessensveranlagung stellt die gesetzlich geforderte Einsprachebegründung nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Prozessvoraussetzung dar (BGE 123 II 557f. E. 4c). Auf die Einsprache eines Steuerpflichtigen, welcher wegen Nichteinreichung der Steuererklärung zulässigerweise nach Ermessen veranlagt worden ist und der mit der Einsprache hiergegen keine substantiierte Sachdarstellung samt Beweismittelangebot abgibt - also die unterlassenen Mitwirkungshandlungen nicht nachholt, obschon ihm das möglich wäre - ist daher grundsätzlich nicht einzutreten (BG-Urteil 2A.72/2004 vom 4.7.2005, E. 6). b) Die Veranlagungsbehörde kann und darf die Ermessensveranlagung im Einspracheverfahren bloss dann aufheben oder abändern, wenn sich diese als offensichtlich unrichtig erweist (Zweifel, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N 41ff. zu Art. 48 StHG, auch zum Folgenden). Den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit kann die Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Zweifel, a.a.O., N 46ff. zu Art. 48 StHG, auch zum Folgenden): Sie kann entweder den tatsächlichen Sachverhalt dartun und beweisen oder - falls dies nicht möglich ist - darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich unrichtig - namentlich zu hoch - ist. Der Unrichtigkeitsnachweis bedingt mithin vorab, dass die steuerpflichtige Person bei nichtgehöriger Mitwirkung im Veranlagungsverfahren mit der Einsprache die Erfüllung der versäumten Verfahrenspflichten vollständig und formell ordnungsgemäss nachholt (namentlich indem sie die Steuererklärung einreicht; BGE 131 II 551 E. 2.3; BG-Urteil 2A.39/2004 vom 29.3.2005, E. 5.1). Ist der von der Steuerpflichtigen zu leistende Unrichtigkeitsnachweis formell gehörig angetreten, lebt die amtliche Untersuchungspflicht wieder auf, und die Veranlagungsbehörde hat im Rahmen ihrer Untersuchung die ihr angebotenen Beweise abzunehmen. Mithin wird die im Streit stehende Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt und gelten für die Ermittlung der Steuerfaktoren die auf die ordentliche Einschätzung anwendbaren Regeln. Ist ein solcher Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann die Steuerpflichtige darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) ist. Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch hat die Veranlagungsbehörde allfällige, im Einspracheverfahren gewonnene neue Erkenntnisse zu berücksichtigen und die angefochtene durch eine (tiefere) Schätzung zu ersetzen (Zweifel, a.a.O., N 58ff. zu Art. 48 StHG). c) Da vorliegend sowohl der Veräusserer als auch die Erwerberin durch die gleiche Treuhänderin (C GmbH) vertreten waren, hätte die Selbsteinschätzung, versehen mit den entsprechenden Beweismitteln, im Einspracheverfahren wohl nachgeholt werden können. Weil dies aber unterlassen wurde, ist fraglich, ob die Beschwerdegegnerin überhaupt auf die Einsprache hätte eintreten dürfen. Diese Frage kann vorliegend allerdings offengelassen werden, weil die Beschwerde ohnehin abzuweisen ist. In der Einsprache wurde lediglich

geltend gemacht und (ansatzweise) belegt, dass im Kaufpreis von Fr. 1490000.- auch eine Entschädigung von Fr. 60900.- für die Übernahme des Büromobiliars und der EDV-Anlage enthalten sei. Die Beschwerdegegnerin reduzierte den Veräusserungswert in entgegenkommender Weise um diesen Betrag, während sie keine Veranlassung hatte, die übrigen Faktoren der Veranlagung abzuändern, zumal sich Erwerberin und Veräusserer mit den vorgenommenen Veranlagungen grundsätzlich einverstanden erklärt hatten.

#### **E. 5**

a) Der bei einer Ermessensveranlagung erforderliche Unrichtigkeitsnachweis kann von der Steuerpflichtigen auch noch im Beschwerdeverfahren erbracht werden. Die Anforderungen an den im Beschwerdeverfahren zu führenden Unrichtigkeitsnachweis und an die Überprüfung der angefochtenen Schätzung der Steuerfaktoren sind die gleichen wie im Einspracheverfahren (Zweifel, a.a.O., N 61f. zu Art. 48 StHG). Dabei hat die Beschwerdeführerin den umfassenden Nachweis des materiell richtigen Sachverhalts zu erbringen, hingegen sind dem Verwaltungsgericht weitere Untersuchungen verwehrt (Urteil A 09 215 vom 2.8.2010, E. 3a). Folglich hat die Beschwerdeführerin, die die Aufhebung der Ermessenseinschätzung und die Heraufsetzung der abziehbaren Aufwendungen anstrebt, binnen der Beschwerdefrist und somit in und mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde entweder den Nachweis des materiell wahren Sachverhalts (insbesondere durch Einreichung der Steuererklärung) anzutreten oder mindestens nachzuweisen, dass die Ermessenseinschätzung offensichtlich übersetzt ist (BG-Urteil 2C\_311/2010 vom 22.12.2010, E. 3.2); ferner Urteil A 10 235 vom 12.5.2011, E. 4b). b) Es kann hier offenbleiben, ob die Beschwerdeführerin, die als Erwerberin nicht von Gesetzes wegen steuerpflichtig ist (vgl. § 6 GGStG), aber vertraglich die Bezahlung der Grundstückgewinnsteuer versprochen hat, überhaupt zur Mitwirkung im Veranlagungsverfahren verpflichtet und berechtigt ist und die entsprechenden Handlungen daher selbst nachholen könnte bzw. dürfte. Fest steht jedenfalls, dass auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren keine Steuererklärung (Selbsteinschätzung) nachgereicht wurde. Weder die Ausführungen der Beschwerdeschrift noch die neu vorgelegten Unterlagen lassen einen anderen Schluss zu. Der Unrichtigkeitsnachweis ist daher weder gehörig angetreten geschweige denn erbracht, und es bleibt grundsätzlich bei der von der Beschwerdegegnerin getroffenen Ermessensveranlagung. Somit fragt sich nur noch, ob die im Rahmen der Ermessensveranlagung getroffene Schätzung im Sinn von § 154 Abs. 4 StG i.V.m. § 28 Abs. 1 GGStG offensichtlich unrichtig, d.h. willkürlich, ausgefallen ist.

#### **E. 6**

a) Bei der Ermessenskontrolle ist die Steuerjustiz regelmässig zurückhaltend und greift nur ein, wenn erhebliche Tatsachen für eine andere als die angefochtene Veranlagung sprechen. Eine Aufhebung einer Ermessensveranlagung kommt demzufolge regelmässig nur dann in Frage, wenn sie geradezu unmöglich bzw. offensichtlich unzutreffend erscheint und damit willkürlich ist (Plüss, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 2, 3. Aufl., Muri-Bern 2009, N 29 zu § 191 StG-AG). Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung beispielsweise dann, wenn ein wesentlicher erwägenswerter Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt wurde, wenn sie sachlich nicht begründbar, insbesondere pönal oder fiskalistisch motiviert ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt, sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht

vereinbart werden kann oder wenn der Behörde augenfällige Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind (zum Ganzen: Plüss, a.a.O., N 37 zu § 192 StG-AG; BG-Urteile 2C\_311/2010 vom 22.12.2010, E. 3.4; 2C\_223/2008 vom 9.2.2009, E. 3.1; 2A.113/2005 vom 16.9.2005, E. 3.2). b) (Die Ermessensveranlagung erweist sich nicht als offensichtlich unrichtig.)

## **E. 7**

a) Die Beschwerdeführerin weist zwar zu Recht darauf hin, dass das Einspracheverfahren ausserordentlich lange gedauert habe. Zwischen der fristgerecht eingereichten Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom 16. April 2002 und dem Einspracheentscheid vom 19. März 2010 verstrichen beinahe acht Jahre, und es sind keine auch nur annähernd plausible Gründe (z.B. äusserst komplexe Sachverhalts- oder Rechtsfragen) für diese lange Verfahrensdauer erkennbar. Allerdings kann die Beschwerdeführerin aus diesem Umstand für das vorliegende Verfahren nichts zu ihren Gunsten ableiten, weil die Dauer des Verfahrens keinen Einfluss hat auf die Begründetheit der Ansprüche des Gemeinwesens und die Steuerforderung sogar dann nicht wegfallen würde, wenn man im Verhalten der Einsprachebehörde eine Verletzung des Beschleunigungsgebots gemäss Art. 29 Abs. 1 BV erblickte (Bezgovsek, Art. 6 Ziff. 1 EMRK und das steuerrechtliche Verfahren, Diss. Zürich 2002, S. 325). Abgesehen davon wäre die allfällige Rüge der Rechtsverzögerung mittels einer Aufsichtsbeschwerde gemäss §§ 180ff. VRG geltend zu machen (vgl. § 180 Abs. 2 VRG). Eine solche wäre aber an die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern zu richten bzw. zu richten gewesen, übt doch diese - und nicht das Verwaltungsgericht - die Aufsicht über das Grundstückgewinnsteuerwesen aus (§ 30 Abs. 1 GGStG i.V.m. § 183 Abs. 2 VRG). b) Gemäss § 33 Abs. 1 GGStG verjährt das Recht, die Steuer zu veranlagern, fünf Jahre nachdem die steuerbegründende Veräusserung stattgefunden hat. Zur Bezugsverjährung sieht § 34 Abs. 1 GGStG vor, dass die Steuerforderung fünf Jahre nach ihrer rechtskräftigen Veranlagung verjährt. Während eines Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens stehen diese Fristen jedoch still bzw. beginnen nicht (vgl. § 142 Abs. 2 lit. a und § 143 Abs. 2 StG i.V.m. § 33 Abs. 2 und § 34 Abs. 2 GGStG). Vorliegend wurde die Steuer innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist veranlagt, weshalb die Veranlagungsverjährung hier nicht relevant ist. Wegen der Einsprache und der anschliessenden Verwaltungsgerichtsbeschwerde konnte die Veranlagung allerdings nicht in Rechtskraft erwachsen, sodass die Bezugsverjährung noch nicht beginnen konnte. Daher muss der Beschwerdeführerin die Berufung auf die Verjährung versagt bleiben. c) Mit Blick auf die Dauer des Einspracheverfahrens macht die Beschwerdeführerin schliesslich geltend, dass sie von der Verzugszinspflicht zu befreien sei. Dem kann allerdings ebenfalls nicht gefolgt werden: Verzugszinsen haben den Zweck, einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass der Schuldner bei verspäteter Bezahlung einen Zinsvorteil geniessen kann, während der Gläubiger einen Zinsnachteil erleidet (BGE 109 V 8 E. 4a). Mit den Verzugszinsen soll unbekümmert um den tatsächlichen Nutzen und Schaden der Zinsverlust des Gläubigers einerseits und der Zinsgewinn des Schuldners andererseits in pauschalierter Form ausgeglichen werden, ohne dass es auf ein Verschulden ankäme. Zu beachten ist im Übrigen, dass eine Steuerpflichtige bei verspäteter Zahlung während eines längeren Zeitraums über das Kapital verfügen und allenfalls grössere Investitionen tätigen kann als Steuerpflichtige, die ihren Zahlungspflichten rechtzeitig nachkommen (vgl. Bezgovsek, a.a.O., S. 326). Gemäss § 31 Abs. 2 GGStG ist der Steuerbetrag nach einem vom Regierungsrat festgesetzten Zinssatz zu verzinsen. Einsprache und Verwaltungsgerichtsbeschwerde hemmen den Zinsenlauf nicht. Die Beschwerdeführerin

war bereits mit der Veranlagungsverfügung vom 16. April 2002 auf diesen Umstand hingewiesen worden. Deshalb hätte sie bereits damals den Steuerbetrag (oder wenigstens einen Teil davon) bezahlen können, und ein allenfalls zu viel bezahlter Betrag (einschliesslich Zinsen) wäre ihr mit Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung zurückerstattet worden (vgl. § 31 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 193 Abs. 3 StG und § 34 StV). Indem sie die Bezahlung unterliess, muss sie nun aber der Beschwerdegegnerin den seither entstandenen Zinsnachteil ausgleichen.

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