

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00103 vom 21. Mai 2003

ZH Verwaltungsgericht, 2003-05-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2002.00103

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00103 du 21 mai 2003

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00103 del 21 maggio 2003

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Schätzung der Eigenleistungen nach pflichtgemäßem Ermessen / Parteientschädigung Aufwendungen einer vom Pflichtigen beherrschten AG sind Eigenleistungen. Mangels Nachweis durch den Pflichtigen wird die Höhe der - offensichtlich angefallenen - Anlagekosten nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt (E. 4). Die niedrig erscheinende Parteientschädigung für das Rekursverfahren muss durch die Rekurskommission begründet oder neu festgesetzt werden (E. 5).

Erwägungen

E. 2

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 213 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch.

E. 3

Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist nach § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten – Erwerbspreis und Aufwendungen – übersteigt. Die Vorinstanz hat die rechtlichen Grundlagen im Zusammenhang mit der parzellenweisen Veräusserung eines Grundstücks, der Berücksichtigung von Verzinsungskosten im Zusammenhang mit dem (unter altem Recht zu berücksichtigenden) Gesamtbetriebsverlust und des Grundsatzes der vergleichbaren Verhältnisse zutreffend dargelegt. Hierauf ist in analoger Anwendung von § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976 zu verweisen. Im Licht dieser gesetzlichen Grundlagen ist dem Pflichtigen hinsichtlich der Landerwerbskosten von der Vorinstanz ausführlich dargelegt worden, weswegen er aus früheren, zwischenzeitlich in Rechtskraft erwachsenen Einschätzungsentscheiden nichts herleiten könne, dass die Berücksichtigung der Verzinsungskosten aufgrund des heute geltenden Rechts im

Zusammenhang mit dem Gesamtbetriebsverlust nicht möglich sei und dass zur Herstellung vergleichbarer Verhältnisse der Wert der im ursprünglichen Kaufpreis mitenthaltenen, jedoch später abgebrochenen Scheunen angemessen zu berücksichtigen sei. Zu Recht stellt die Beschwerdeantwort fest, dass der Pflichtige sich mit diesen Ausführungen der Vorinstanz nicht einmal ansatzweise auseinandersetzt, sondern sich darauf beschränkt, die vor Rekurskommission vorgebrachte Darstellung zu wiederholen. Weder den Akten noch der Beschwerdeschrift kann damit entnommen werden, inwieweit die Vorinstanz bei der Festlegung des Landwerts in einer im Beschwerdeverfahren zu korrigierenden Weise rechtsverletzend gehandelt haben soll. Daher ist der von der Rekurskommission zur Anwendung gebrachte Landwert zu bestätigen.

E. 4

a) Die bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer anrechenbaren Aufwendungen zählt § 221 Abs. 1 StG abschliessend auf (vgl. RB 1990 Nr. 51; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 221 N. 3). Es sind dies insbesondere die Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks (lit. a). Wertvermehrnde Eigenleistungen sind in gleicher Weise anrechenbar wie Aufwendungen für solche Leistungen Dritter (VGr, 27. August 1997, ZStP 1998, S. 133 = StE 1998 B 44.13.7 Nr. 12). Wenn ein Steuerpflichtiger derartige Arbeiten durch eine von ihm beherrschte Aktiengesellschaft ausführen lässt, handelt es sich ebenfalls um Eigenleistungen. Wird – wie vorliegend – deren Anrechnung verlangt, so hat die erforderliche Sachdarstellung auch überprüfbar Angaben zum Marktwert der erbrachten Leistungen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu enthalten. b) Die Bestimmungen über die Staatssteuern, einschliesslich der Verfahrensvorschriften, gelten kraft § 206 StG auch für die Grundstückgewinnsteuer. Demnach nimmt die kommunale Veranlagungsbehörde entsprechend § 139 Abs. 2 StG die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat oder der Grundstückgewinn mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden kann. aa) Das Steuergesetz regelt die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen in den Bestimmungen von § 133 bis § 135 StG. Gemäss § 135 Abs. 1 StG muss dieser "alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen". Das Gesetz unterscheidet infolgedessen nicht danach, ob die Mitwirkung steuerbegründende und -mehrende oder aber steueraufhebende und -mindernde Tatsachen betrifft oder wer – der Steuerpflichtige oder die Steuerbehörde – die Beweislast für die in Frage stehende beweisbedürftige Tatsache trägt. Denn Ziel der Sachverhaltsermittlung ist nach dem Grundsatz von § 132 StG stets, die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. So gesehen kann es kein Verfahrensrecht des Steuerpflichtigen geben, das in dessen Belieben stellte, an der Feststellung des gesetzmässigen Sachverhalts mitzuwirken oder nicht, auch wenn die Mitwirkung steueraufhebende und -mindernde Tatsachen beschlägt, die den Steuerpflichtigen begünstigen. Die frühere gegenteilige Rechtsprechung zum aufgehobenen Steuergesetz vom 8. Juli 1951, welche die Mitwirkung des Steuerpflichtigen als Verfahrenspflicht auf steuerbegründende und -mehrende Tatsachen beschränkte (vgl. dazu ausführlich Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 47 ff.), kann jedenfalls unter dem geltenden Recht nicht länger aufrecht erhalten werden. Hinfällig geworden ist somit auch die unter dem alten Steuergesetz von der Rechtsprechung getroffene Differenzierung der Schätzung bei ungewissen tatsächlichen

Verhältnissen in die Ermessenseinschätzung und die "gewöhnliche Schätzung", je nachdem, ob die Säumnis des Steuerpflichtigen in der Mitwirkung steuerbegründende und -mehrende bzw. steueraufhebende und -mindernde Tatsachen betroffen hatte (vgl. Zweifel, S. 121 f. und S. 144 ff.; ferner Felix Richner/Walter Frei/Barbara Weber/Hans R. Brüttsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkommentar, 2. A., Zürich 1997, § 75 N. 69 ff. und § 87 N. 7). Nach § 139 Abs. 2 StG ist eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen immer dann vorzunehmen, wenn infolge fehlerhafter Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder auch aus anderen Gründen die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. bb) Allerdings ist zu beachten, dass die Beweislosigkeit, die sich einstellt, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht hinsichtlich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen – z.B. bei einem von ihm geltend gemachten Abzug – nicht erfüllt, grundsätzlich nicht zu einer Ermessensveranlagung führt. Vielmehr ist diesfalls aufgrund der allgemeinen Beweislastregel (vgl. BGr, 22. Februar 1993, ASA 62 [1993/94], S. 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa) zu Ungunsten des für derartige Tatsachen beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht, und gestützt darauf den in Frage stehenden Abzug nicht zu berücksichtigen (vgl. etwa BGE 92 I 398 = ASA 36 [1967/68], S. 192 und BGr, 10. Juli 1977, ASA 46 [1977/78], S. 512). Unter bestimmten Voraussetzungen ist ausnahmsweise eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen auch bezüglich steueraufhebender und -mindernder Tatsachen zu treffen, dann nämlich, wenn dem Steuerpflichtigen die gehörige Mitwirkung an der Ermittlung dieser Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist (vgl. RB 1975 Nr. 54). Gleich verhält es sich, wenn das Bestehen eines Abzugs erwiesen ist, z.B. feststeht, dass dem Steuerpflichtigen Anlagekosten erwachsen sind, aber deren Höhe ungewiss ist. In einem solchen Fall wäre es sachwidrig und damit willkürlich, die Aufwendung nicht zu berücksichtigen; vielmehr muss deren Höhe nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt werden (vgl. Martin Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel/Genf/München 2002, Art. 46 StHG N. 30). cc) Auch im Beschwerdeverfahren ist unbestritten geblieben, dass der Pflichtige die E. AG beherrscht hat. Damit erweist sich der Schluss der Rekurskommission als zutreffend, dass die auf das genannte Unternehmen entfallenden Aufwendungen als wertvermehrnde Eigenleistungen des Pflichtigen zu würdigen sind. Die Einschätzungsbehörde hat daher zu Recht und in Nachachtung der sie treffenden Untersuchungspflicht überprüfbare Angaben betreffend erbrachte Leistungen der E. AG und Unterlagen zum Marktwert derselben verlangt. Vor diesem Hintergrund erweist sich die Auflage zur Einreichung der Bauabrechnung der E. AG durchaus als sinnvoll und vom Untersuchungszweck abgedeckt. Unbestrittenermassen ist diese Auflage nämlich geeignet gewesen, die tatsächlich erbrachten Eigenleistungen zu überprüfen und allenfalls grundsteuerlich nicht abzugsberechtigte Aufwendungen auszuscheiden. Der Pflichtige ist der Auflage im Wesentlichen unter Hinweis auf die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse an dieser Abrechnung nicht nachgekommen. Weswegen aber dem die E. AG beherrschenden Pflichtigen die Beschaffung dieses Beweismittels geradezu unmöglich oder unzumutbar gewesen sein soll, hat er weder im Rekurs- noch im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht darlegen können. Da die Auflage trotz Mahnung unerfüllt geblieben ist, dem Pflichtigen aber andererseits unstreitig Erstellungskosten erwachsen sind, durfte die Einschätzungsbehörde, deren Untersuchungspflicht wegen der mangelnden Mitwirkung erloschen war, ohne weiteres zu einer Schätzung der anrechenbaren Eigenleistungen nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von § 139 Abs. 2 StG schreiten, ohne dass weitere

Untersuchungshandlungen, wie etwa die auch noch vor Vorinstanz beantragte Expertise, erforderlich waren. Damit ist auch die vom Pflichtigen im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht behauptete Verletzung des rechtlichen Gehörs zu verneinen. dd) Was der Pflichtige letztlich gegen die Schätzung an sich vorbringt, lässt diese nicht als "offensichtlich unrichtig" erscheinen. Die Vorinstanzen haben sich bei der Schätzung der Eigenleistungen am Bauvolumen und den ursprünglichen vom Pflichtigen selbst angegebenen Kubikmeterkosten orientiert. Dieses Vorgehen erscheint durchaus als sachgerecht. Weder die behauptete "Komplexität des Bauwerks" noch der blosser Hinweis auf "denkmalschützerische Auflagen" sind geeignet, die angefochtene Schätzung als rechtsverletzend erscheinen zu lassen. Mithin ist die Beschwerde des Pflichtigen abzuweisen.

E. 5

a) Gemäss § 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 148 Abs. 2 StG kann im Beschwerdeverfahren ausnahmsweise ein zweiter Schriftenwechsel angeordnet werden. Die Gemeinde X. hat dies in ihrer Beschwerde betreffend Erhöhung der Parteientschädigung beantragt, da die Vorinstanz in ihrem Entscheid die von ihr als angemessen erachtete Höhe der Entschädigung nicht begründet hatte. Die Gemeinde X. hat mit ihrem Antrag sicherstellen wollen, zu allfälligen Ausführungen der Vorinstanz in deren Vernehmlassung Stellung nehmen zu können. Nachdem jedoch die Vorinstanz auf Vernehmlassung verzichtet hat, erübrigt sich die Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels. b) Gemäss § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) in Verbindung mit § 152 und 153 Abs. 4 StG kann im Rekursverfahren und vor Verwaltungsgericht die unterliegende Partei oder Amtsstelle zu einer angemessenen Entschädigung verpflichtet werden, namentlich wenn die rechtsgenügende Darlegung komplizierter Sachverhalte und schwieriger Rechtsfragen besonderen Aufwand oder den Beizug eines Rechtsbeistands erforderte. Mit der Gemeinde X. ist zunächst im Grundsatz festzustellen, dass die Höhe der Entschädigung im angefochtenen Entscheid nicht begründet ist. Dieses Vorgehen ist indessen üblich und entspricht langjähriger Praxis vieler Gerichte – etwa auch des Verwaltungs- oder des Bundesgerichts. Wird die Höhe der zugesprochenen Parteientschädigung im Rechtsmittelverfahren angefochten und fehlt es – wie vorliegend – an einer einfachen und nachvollziehbaren Verordnung über die Höhe der Parteientschädigung, so ist es der Rechtsmittelinstanz tatsächlich nicht möglich, ohne eine wenigstens in der Vernehmlassung von der Vorinstanz abgegebene Begründung die Höhe der Parteientschädigung auf Übereinstimmung mit der gesetzlichen Grundlage von § 17 Abs. 2 VRG zu überprüfen. Vorliegend ist der Gemeinde X. auch darin zuzustimmen, dass sie sich angesichts der Komplexität des Falls und des Streitwerts rechtlichen Beistand holen durfte. Weiter führt sie ebenfalls zu Recht an, dass sich die zugesprochene Entschädigung von Fr. 800.- nur schwer mit dem im vorliegenden Fall angemessenen Aufwand in Übereinstimmung bringen lässt. Um aber weder das rechtliche Gehör beider Parteien zu verletzen noch deren Anspruch auf den vollständigen Instanzenzug zu verkürzen, ist die Vorinstanz aufzufordern, im zweiten Rechtsgang entweder die zugesprochene Parteientschädigung von Fr. 800.- hinreichend zu begründen oder diese im Licht der Ausführungen der Gemeinde X. neu festzusetzen. Damit ist die Beschwerde der Gemeinde X. teilweise gutzuheissen.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang rechtfertigt es sich, die Kosten A. aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG), unterliegt er doch vollständig mit seinen Anträgen, die Gemeinde X. bezüglich ihrer Beschwerde nur teilweise. A. hat der Gemeinde X. sodann hinsichtlich seiner Beschwerde eine Parteientschädigung für das Beschwerdeverfahren auszurichten (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 StG), hinsichtlich der Beschwerde der Gemeinde X. sind angesichts des unentschiedenen bzw. noch offenen Ausgangs keine Entschädigungen zuzusprechen. Gemäss der langjährigen Praxis der 2. Kammer des Verwaltungsgerichts ist bei einer vertretenen Partei die Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 10. Juni 1987 heranzuziehen. Die nach dem dort in § 2 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr ist für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf einen Drittel herabzusetzen. Dies ergibt beim zu berücksichtigenden Streitwert von Fr. 101'307.- eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.-.

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