

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2004.00089 vom 9. März 2005

ZH Verwaltungsgericht, 2005-03-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2004.00089

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2004.00089 du 9 mars 2005

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2004.00089 del 9 marzo 2005

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Rechtliches Gehör Die Verwertung von ausserhalb einer Verhandlung erteilten - beispielsweise telefonisch eingeholten - mündlichen Auskünften ist grundsätzlich nur ausnahmsweise zulässig, wenn die Auskünfte lediglich verhältnismässig einfache Sachfragen betreffen, darüber eine Aktennotiz erstellt wird und diese den Parteien zur Kenntnis gebracht wird. Die Rekurskommission hat den vom Pflichtigen genannten Zeugen telefonisch befragt, wobei sich dieser nicht ausschliesslich auf sein Zeugnisverweigerungsrecht berufen, sondern gleichwohl gewisse Aussagen in der Sache selbst gemacht hat. Indem sie es versäumt hat, die entsprechende Protokollnotiz dem Pflichtigen zur Stellungnahme zuzustellen, und in der Folge die betreffenden Aussagen in ihren Entscheid hat einfließen lassen, hat sie den Grundsatz des rechtlichen Gehörs verletzt. Gutheissung und Rückweisung zur Gewährung des rechtlichen Gehörs und zum Neuentscheid.

Erwägungen

E. 2

Gebäudegrundfläche und Umgelände) in X zum Preis von Fr. ... an D und E. Zuzufolge dieser Handänderung auferlegte der Gemeinderat X A am 19. Februar 2003 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... sowie eine Handänderungssteuer von Fr. ..., wobei er das Gesuch um Gewährung eines Steueraufschubs bei der Grundstückgewinnsteuer bzw. einer Steuerbefreiung bei der Handänderungssteuer infolge Ersatzbeschaffung von Wohneigentum in der Schweiz abwies. Die dagegen gerichtete Einsprache hiess der Gemeinderat X am 21. Januar 2004 teilweise gut und setzte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ... herab, während er den Antrag auf Gewährung der Steuerprivilegierung infolge Ersatzbeschaffung von Wohneigentum abwies. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs des Pflichtigen, womit dieser seinen Antrag auf Gewährung der Steuerprivilegierung infolge Ersatzbeschaffung von Wohneigentum erneuert hatte, wies die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 15. September 2004 ab. III. Mit Beschwerde vom 20. Oktober 2004 liess der Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, der Entscheid der Steuerrekurskommission sei aufzuheben und die Sache zur Fortführung des Rekursverfahrens und zum Neuentscheid an diese zurückzuweisen. Gleichzeitig verlangte er Einsichtnahme in die Vernehmlassungen der beiden Vorinstanzen und Zuspreehung einer Parteientschädigung. Sowohl die Steuerrekurskommission als auch der Gemeinderat X verzichteten auf Vernehmlassung bzw. eine Beschwerdeantwort. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Nachdem dem Pflichtigen die Vernehmlassung der Vorinstanz sowie die Beschwerdeantwort der Beschwerdegegnerin am 26. November 2004 zur Kenntnisnahme zugestellt worden sind, ist sein diesbezüglicher Antrag gegenstandslos geworden.

E. 2.1

Mit der Steuerbeschwerde in Grundsteuersachen an das Verwaltungsgericht 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. Ihr Ermessen überschreitet die Behörde, wenn sie den Rahmen des ihr gesetzlich zustehenden Ermessens verlässt, indem sie nach Ermessen entscheidet, obwohl ihr das Gesetz kein solches einräumt. Ein Ermessensmissbrauch liegt vor, wenn die Behörde das Ermessen zwar im gesetzlich vorgegebenen Rahmen ausübt, dieses aber unter sachfremden Gesichtspunkten oder in Missachtung allgemeiner Rechtsprinzipien betätigt; das ist insbesondere der Fall, wenn die Ermessensbetätigung als unhaltbar, als willkürlich und rechtsungleich erscheint (RB 1999 Nr. 147).

E. 2.2

Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für die Rekurskommission. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht (spätestens) im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (vgl. RB 1999 Nrn. 149 und 150, auch zum Folgenden). Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Begehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen. Diese Rechtslage im Steuerbeschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht ist vergleichbar mit derjenigen im Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren vor Bundesgericht, wo gemäss Art. 105 Abs. 2 des Bundesrechtspflegegesetzes vom 16. Dezember 1943 (OG) die Sachverhaltsfeststellung das Bundesgericht bindet, wenn eine richterliche Behörde als Vorinstanz den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat, woraus sich in solchen Fällen die Unzulässigkeit neuer Tatsachen und Beweismittel ergibt (BGE 125 II 217 E. 3a; BGr, 2. Mai 2000, 2A.499/1999 E. 1b, www.bger.ch; Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. A., Zürich 1998, N. 940 ff.). Damit befindet sich das vor dem Zürcher Verwaltungsgericht bei Steuerbeschwerden geltende Novenverbot auch in Übereinstimmung mit Art. 98a Abs. 3 OG.

E. 3.1

Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Gemäss

§ 216 Abs. 3 lit. i StG wird die Steuer aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft im Kanton verwendet wird. Diese Vorschrift entspricht fast wörtlich der Regelung von Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), wobei allerdings die Ersatzbeschaffung in der ganzen Schweiz zum Steueraufschub führt (vgl. § 226a StG).

E. 3.2

Zur Frage, was unter "angemessener Frist" im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i StG zu verstehen ist, ist zunächst festzuhalten, dass die zeitliche Abfolge des Eigentums- und Unterkunftswechsels von einer selbstbewohnten Liegenschaft zu einer anderen nicht von alleiniger Bedeutung ist. Das Verwaltungsgericht lässt in seiner ständigen Praxis einen Steueraufschub auch dann zu, wenn der Erwerb oder die Überbauung der Ersatzliegenschaft zwar zeitlich vor der massgebenden Handänderung, aber dennoch im Hinblick auf diese erfolgt ist (RB 1989 Nr. 54). Bei der Vorausbeschaffung der Ersatzliegenschaft ist es unmöglich, den fiktiven Erlös (vgl. hierzu RB 1992 Nr. 48) "innert" angemessener Frist nach der massgebenden Handänderung zu verwenden. Erforderlich ist diesfalls einzig, dass die Ersatzliegenschaft im Hinblick auf die künftige Handänderung an der bisherigen Liegenschaft erworben worden ist, also zwischen den beiden Handänderungen ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Diese Voraussetzung kann auch erfüllt sein, wenn zwischen dem Kauf des Ersatzgrundstücks und der späteren Veräusserung des bisherigen Grundstücks eine verhältnismässig lange Zeitspanne liegt (RB 1990 Nr. 54). Der zeitlichen Abfolge der Handänderungen kommt im Licht dieser Rechtsprechung somit vorab im Hinblick auf das Vorliegen des verlangten adäquaten Kausalzusammenhangs Bedeutung zu. Ein solcher ist demnach regelmässig umso eher anzunehmen, je näher die beiden Handänderungen zeitlich aufeinander folgen. Zu berücksichtigen sind jedoch darüber hinaus sämtliche Umstände des Einzelfalls sowie die konkreten Verhältnisse des Steuerpflichtigen, die zu einer Durchbrechung oder umgekehrt zu einer Verstärkung des adäquaten Kausalzusammenhangs beitragen könnten.

E. 3.3

Im Steuerrecht hat sich die allgemeine Beweislastregel herausgebildet, wonach die Steuerbehörde die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen jene Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (vgl. BGr, 22. Februar 1993, ASA 62 [1993/94] S. 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa; RB 1987 Nr. 35). Somit obliegt es im Zusammenhang mit dem Steueraufschub gemäss § 216 Abs. 3 lit. i StG dem Steuerpflichtigen, die Tatsachen, welche dem adäquaten Kausalzusammenhang zwischen der steuerauslösenden Handänderung und dem Erwerb einer Ersatzliegenschaft zugrunde liegen, nachzuweisen (VGr, 28. August 1996, SR.96.00025, E. 2b).

E. 4.1

Die Vorinstanz hat erwogen, zwischen dem Erwerb des Ersatzobjekts und dem Verkauf der Liegenschaft in X lägen rund 5 ½ Jahre. Weil der Pflichtige die Beweislast für die rechtsgenügenden Verkaufsbemühungen trage, hierbei jedoch nur jene erstellt seien, welche bereits im Einschätzungsverfahren nachgewiesen worden seien, müsse davon ausgegangen

werden, dass insbesondere zwischen Oktober 1998 und August 1999 sowie zwischen Dezember 1999 und August 2000 keine Verkaufsbemühungen angestrengt worden seien. Durch die Einstellung der Bemühungen während rund 18 Monaten sei der adäquate Kausalzusammenhang zwischen der Ersatzbeschaffung und der Veräusserung unterbrochen worden, weshalb die Zeitspanne von 5 ½ Jahren nicht mehr als angemessen erscheine.

E. 4.2

Der Pflichtige hingegen bestreitet einen Unterbruch der Verkaufsbemühungen. Er habe erneut mit den beiden Treuhandunternehmen F AG und G AG Kontakt aufgenommen, welche ebenfalls mit dem Verkauf der Liegenschaft in X beauftragt gewesen seien. Diese hätten im Rekursverfahren keine Unterlagen über die Verkaufsbemühungen zur Verfügung stellen können oder wollen. Der frühere Inhaber und Geschäftsführer der F AG, Herr H, habe nun aber schriftlich bestätigt, bis Juli 1999 Verkaufsbemühungen getätigt zu haben, und solle vor Verwaltungsgericht befragt werden. Der Geschäftsführer der G AG, Herr I, welcher sich vor Rekurskommission auf sein Zeugnisverweigerungsrecht berufen habe, solle im Sinn eines Eventualantrags erneut als Zeuge einvernommen werden. Dessen telefonische Befragung durch die Vorinstanz sei zwar protokolliert worden, indessen sei das Protokoll dem Pflichtigen nicht zur Vernehmlassung zugestellt worden, weshalb ihm das rechtliche Gehör verweigert worden sei.

E. 4.3

Der Pflichtige rügt unter anderem die Verletzung des rechtlichen Gehörs. Ist der in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 statuierte Grundsatz des rechtlichen Gehörs verletzt worden, so ist der angefochtene Entscheid ohne weiteres aufzuheben, weshalb über diese Frage formeller Natur vorab zu entscheiden ist (BGE 125 I 113 E. 3; BGr, 19. Mai 2003, 1A.17/2003, E. 2.2, www.bger.ch).

E. 4.3.1

Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs umfasst insbesondere das Recht, sich vor Erlass eines in die eigene Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zu allen relevanten Aspekten zu äussern, Beweisanträge zu stellen und zur Art der Beweiserhebung und zum Beweisergebnis Stellung zu nehmen wie auch Akten einzusehen (vgl. etwa BGE 126 I 15 E. 2 mit Hinweisen; BGr, 19. Mai 2003, 1A.17/2003, E. 2.2, www.bger.ch). Nach der im Steuerrekursverfahren geltenden Untersuchungsmaxime ist die Rekurskommission verpflichtet, die rechtserheblichen Tatsachen von Amtes wegen abzuklären und ihrem Entscheid nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich überzeugt hat (RB 1987 Nr. 35, mit Hinweisen). Als Mittel der Sachverhaltsabklärung steht gemäss § 132 Abs. 2 StG in Verbindung mit § 148 Abs. 3 StG und § 212 StG unter anderem die Zeugeneinvernahme zur Verfügung. Da im Bereich des Zürcher Steuergesetzes keine allgemeine Zeugnispflicht besteht, können Zeugen nur mit ihrem Einverständnis einvernommen werden, wobei die Parteien berechtigt sind, an der Zeugeneinvernahme teilzunehmen und dabei Ergänzungsfragen zu stellen (RB 1991 Nr. 31; § 6 Abs. 3 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998). Mögliche Beweismittel bilden zudem Auskünfte von Privatpersonen, die in der Regel schriftlich einzuholen sind. Grundsätzlich unzulässig ist dagegen die Verwertung von ausserhalb einer Verhandlung erteilten mündlichen Auskünften, beispielsweise solchen, die von den Behörden telefonisch eingeholt worden sind. Dies ist nur ausnahmsweise zulässig, wenn die entsprechenden Auskünfte lediglich verhältnismässig einfache Sachfragen betreffen. So stellt die

telefonische Abklärung einer rein organisatorischen Frage an sich noch keine Gehörsverletzung dar, sofern darüber eine Aktennotiz erstellt und diese dem Betroffenen zur Kenntnis gebracht wird (BGE 115 Ia 8 E. 2; BGE 117 V 282 E. 4c; RB 1990 Nr. 37; VGr, 18. September 1997, VB.97.00093, E. 2b/bb).

E. 4.3.2

Nachdem der Pflichtige im Rekursverfahren mit Beweisaufgabe vom 5. April 2004 aufgefordert worden war, die Verkaufsbemühungen der F AG und der G AG im Zusammenhang mit der Liegenschaft in X nachzuweisen, offerierte er mit Beweisantwortungsschrift vom 5. Mai 2004 als Beweismittel unter anderem die persönliche Befragung des Inhabers der G AG, Herrn I. Wie dem Protokoll der Rekurskommission zu entnehmen ist (S. 6), führte der zuständige Referent am 25. August 2004 zwei Telefongespräche mit Herrn I, wobei dieser anlässlich des ersten Gesprächs bestätigte, für den Pflichtigen als Makler tätig gewesen zu sein. Dessen Preisvorstellungen seien jedoch zu hoch gewesen, weshalb die Verkaufsbemühungen gescheitert seien. Er sei nicht bereit, Akten herauszugeben, bevor die offene Rechnung für Inserate in Höhe von knapp Fr. ... bezahlt sei. Er würde als Zeuge die gleiche Sachdarstellung abgeben. Beim zweiten Gespräch, in welchem der Referent drei Varianten für das weitere Vorgehen zur Auswahl gestellt hatte, erklärte Herr I, er verzichte auf jegliche Mitwirkung, da er nicht wisse, weshalb er dem Pflichtigen im Prozess beistehen sollte, obwohl dieser ihm noch Geld schulde. Durch diese telefonische Befragung des vom Pflichtigen als Zeugen angerufenen Inhabers der G AG hat die Vorinstanz zweifellos wesentliche Untersuchungshandlungen vorgenommen. Dabei hat sich Herr I nicht ausschliesslich auf sein Zeugnisverweigerungsrecht berufen – wobei zumindest fraglich erscheint, ob die Zeugnisverweigerung überhaupt rechtsgültig telefonisch erklärt werden kann –, sondern gleichwohl gewisse Aussagen in der Sache selbst gemacht. So hat er insbesondere bestätigt, vom Pflichtigen als Makler beauftragt gewesen zu sein, Verkaufsbemühungen getätigt und offene Inseraterechnungen zu haben. Infolgedessen wäre die Rekurskommission gehalten gewesen, das Ergebnis der beiden Gespräche dem Pflichtigen zur Stellungnahme zu unterbreiten. Dies ist vorliegend aber offensichtlich unterblieben; weder findet sich in den beiden Telefonnotizen ein Hinweis darauf, dass dem Pflichtigen diesbezüglich das rechtliche Gehör gewährt worden wäre, noch macht die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung vor Verwaltungsgericht geltend, den betreffenden Protokollauszug dem Pflichtigen zur Einsichtnahme zugestellt zu haben. Es kann im Übrigen auch nicht gesagt werden, die Rekurskommission habe die entsprechenden Auskünfte gar nicht in ihren Entscheid einfließen lassen, hat sie doch ausdrücklich darauf abgestellt, dass der Zeuge I vom allgemeinen Zeugnisverweigerungsrecht Gebrauch gemacht habe, weshalb das angebotene Beweismittel nicht abgenommen werden könne, um gleichzeitig darauf hinzuweisen, dass der Pflichtige eine Tätigkeit der G AG zumindest habe glaubhaft machen können, nachdem diese laut telefonischer Auskunft von Herrn I auf der Bezahlung von Inseraterechnungen bestehe. Angesichts dessen hat sich die Vorinstanz einer Gehörsverweigerung schuldig gemacht.

E. 4.4

Die Beschwerde ist deshalb gutzuheissen und die Sache an die Rekurskommission zurückzuweisen, ohne dass auf die weiteren Vorbringen des Pflichtigen näher eingegangen werden muss. Dabei erübrigen sich die beantragten Zeugenbefragungen vor Verwaltungsgericht. Die Vorinstanz wird im wiederaufzunehmenden Rekursverfahren die

Gewährung des rechtlichen Gehörs nachzuholen und hierauf neu über den Steueraufschub zu entscheiden haben. Im Neuentcheid wird sie auch die im Beschwerdeverfahren vom Pflichtigen neu angebotenen Beweismittel zu würdigen und sich insbesondere damit auseinanderzusetzen haben, ob eine erneute Befragung des laut Beschwerdeschrift inzwischen möglicherweise aussagewilligen Zeugen I angezeigt ist.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG). Diese hat dem Beschwerdeführer für das Beschwerdeverfahren zudem eine angemessene Parteientschädigung auszurichten, welche auf insgesamt Fr. 500.- festzusetzen ist (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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