

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00089 vom 1. April 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-04-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2008.00089

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00089 du 1 avril 2009

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00089 del 1 aprile 2009

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Verletzung des rechtlichen Gehörs durch fehlende Begründung der Einspracheentscheide Umstritten ist, ob die Gehörsverletzung dadurch geheilt worden ist, dass die Begründung mit Rekursantwort nachgeschoben und die Rekurskommission der Pflichten in einem zweiten Schriftenwechsel Gelegenheit einräumte, zur nachgeschobenen Begründung Stellung zu nehmen. Die Heilung einer Verletzung des rechtlichen Gehörs ist im Rechtsmittelverfahren ist zwar grundsätzlich möglich, da die Rekurskommission über eine solche uneingeschränkte Überprüfungsbefugnis verfügt. Ausgeschlossen ist eine Heilung aber dann, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung handelt oder wenn das Verfahren zufolge einer Häufung von für sich allein weniger gewichtigen Verfahrensfehlern insgesamt als derart mangelhaft bezeichnet werden muss, dass eine Heilung im Rechtsmittelverfahren ausgeschlossen ist. Selbst wenn nicht auszuschliessen ist, dass in gewissen Fällen eine Gehörsverletzung in Gestalt einer ungenügenden Begründung mittels Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels durch die Rekurskommission geheilt werden kann, scheitert die Heilung im vorliegenden Fall unter anderem daran, dass die Pflichtige in ihrer Replik nicht nur ihre Rekursbegründung (als Reaktion auf die nachgelieferte Begründung) nachholen, sondern zugleich zur Rekursantwort der Gegenpartei - namentlich zum Eventualantrag einer reformatio in peius - Stellung nehmen musste. (Sprung-) Rückweisung.

Erwägungen

E. 2

in der A in H (Gemeinde G) zum Preis von Fr.-. Um auf den erworbenen Grundstücken eine Wohnüberbauung zu realisieren, hatte sich die C AG bereits am 19. April 2000 mit der D AG unter dem Namen B "A", H, zu einer einfachen Gesellschaft zusammengeschlossen. Nach der Neuparzellierung der Grundstücke, der Bildung von Miteigentumsanteilen und der Ausgestaltung zu Stockwerkeigentum verkaufte die C AG zwischen August 2001 und Dezember 2004 59 Stockwerkeigentumsanteile an verschiedene Erwerber. Gleichzeitig schloss die D AG mit den Erwerbern jeweils separate Werkverträge ab, welche die schlüsselfertige Erstellung der Wohnungen und Nebenräume samt gemeinschaftlichen Anlagen und Einrichtungen und einer Unterniveaugarage zum Gegenstand hatten. B. Mit Veranlagungsentscheid vom 22. März 2005 auferlegte der Gemeinderat G der C AG Grundstückgewinnsteuern von insgesamt Fr. ..., indem er die Landpreise und die Werklöhne zusammenrechnete. Die dagegen eingereichte Einsprache der Pflichten hiess der Gemeinderat am 29. April 2005 teilweise gut und setzte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ... herab. Die Steuerrekurskommission III wies die Sache am 23. November 2006 zur Neudurchführung des Einschätzungsverfahrens an die Vorinstanz zurück, wobei sie die

Parteien auf den Bundesgerichtsentscheid vom 17. Oktober 2005 (BGE 131 II 722) hinwies, wonach die für die Handänderungssteuer entwickelte Zusammenrechnungspraxis bei der Grundstückgewinnsteuer versage, wenn Landverkäufer und Werklieferant nicht identisch seien. C. Am 3. Juli 2007 setzte der Gemeinderat G die Grundstückgewinnsteuer auf neu Fr.- fest. Für die Gewinnermittlung stellte er allein auf die Erlöse und die Anlagekosten der veräusserten Landanteile in unüberbautem Zustand ab. Die dagegen erhobene Einsprache wies er am 28. August 2007 nach mündlicher Anhörung ab. II. Die Steuerrekurskommission III wies den hiergegen gerichteten Rekurs der Pflichtigen mit Entscheid vom 1. Juli 2008 ab und setzte die Grundstückgewinnsteuern auf Fr. ... im Sinn des Antrages der Rekursgegnerin in der Rekursantwort herauf. III. Mit Beschwerde vom 18. September 2008 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, den angefochtenen Entscheid der Rekurskommission aufzuheben und die Sache zur Neuentscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Eventualiter sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und der Pflichtigen eine Grundstückgewinnsteuer von Fr.- bzw. subeventualiter von Fr. ... aufzuerlegen. Gleichzeitig verlangte sie eine Parteientschädigung. Während die Steuerrekurskommission III auf Vernehmlassung verzichtete, schloss die Gemeinde G auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und beantragte ihrerseits die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Mit der Steuerbeschwerde 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.

E. 2.1

Da der angefochtene Entscheid ohne Weiteres aufzuheben ist, wenn der in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) statuierte Grundsatz des rechtlichen Gehörs verletzt wurde, ist über diese Frage formeller Natur vorab zu entscheiden (BGE 126 I 15 E. 2, 125 I 113 E. 3; BGr, 19. Mai 2003, 1A.17/2003, E. 2.2, www.bger.ch).

E. 2.2

Unbestritten ist, dass in der fehlenden Begründung der Einspracheentscheide eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör liegt (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 142 N. 12). Umstritten ist jedoch, ob diese Gehörsverletzung dadurch geheilt worden ist, dass der Gemeinderat G die Begründung mit Rekursantwort nachschob und die Rekurskommission der Pflichtigen in einem zweiten Schriftenwechsel Gelegenheit einräumte, zur nachgeschobenen Begründung Stellung zu nehmen.

E. 2.2.1

Die Heilung einer Verletzung des rechtlichen Gehörs ist im Rechtsmittelverfahren möglich, wenn die Überprüfungsbefugnis (Kognition) der Rechtsmittelbehörde gegenüber der Vorinstanz nicht eingeschränkt ist und dem Betroffenen kein Nachteil erwächst (BGE 126 I 68 E. 2; 125 I 209 E. 9). Da die Rekurskommission über eine solche uneingeschränkte Überprüfungsbefugnis verfügt (§ 148 Abs. 3 StG), kann eine Verletzung des rechtlichen Gehörs grundsätzlich im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens geheilt werden (vgl. Martin Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen

Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. A., Basel 2008, Art. 114 DBG N. 10). Ausgeschlossen ist eine Heilung aber dann, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung handelt (BGE 129 I 129 E. 2.2.3; 126 I 68 E. 2). Die Lehre (vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Zürich 2006, Rz. 986 f. und 1710 f.) kritisiert indessen diese Praxis, weil durch die Heilung der Instanzenzug verkürzt wird und die Gefahr vermehrter Missachtung des Gehörsanspruchs besteht, wenn Verstösse nicht sanktioniert werden. Die Heilung wird deshalb bisweilen nur zugelassen, wenn sie im Interesse des Betroffenen liegt (BGE 132 V 387). Jedenfalls sollte der Betroffene auf die Rückweisung der Sache zur Gewährung des rechtlichen Gehörs verzichten und sich mit der Nachholung im Rechtsmittelverfahren begnügen können, wenn ihm mehr an der raschen Erledigung als an der Ausschöpfung seiner Verfahrensrechte liegt. Auch das Bundesgericht ist zurückhaltender geworden, die Heilung "soll die Ausnahme bleiben" (BGE 126 I 68 E. 2). Auch "eine Häufung von für sich allein weniger gewichtigen Verfahrensfehlern kann dazu führen, dass das Verfahren insgesamt als derart mangelhaft bezeichnet werden muss, dass eine Heilung im Rechtsmittelverfahren ausgeschlossen ist" (BGr, 10. März 2005, 1A.160/2004, E. 2.2, www.bger.ch).

E. 2.2.2

Wie die Rekurskommission zutreffend festgestellt hat, stellt die vollständige Nichtbegründung des Entscheids grundsätzlich einen schwerwiegenden Verfahrensmangel dar. Sie verneinte jedoch das Vorliegen eines solchen im vorliegenden Fall mit der Begründung, dass die Einschätzungs- und die Einspracheentscheide inhaltlich übereinstimmten, die Einschätzungsentscheide in den wesentlichen Fragen begründet worden seien und sich die Berechnung der einzelnen Positionen unmittelbar aus einem Vergleich mit dem Einspracheentscheid im ersten Rechtsgang ergebe. Da der Pflichtigen die Zusammensetzung der Veranlagung habe klar sein müssen, seien die Einspracheentscheide insofern auch begründet. Die Gemeinde habe ihre Auffassung zu den streitigen Fragen der Zusammenrechnung sowie der Anrechenbarkeit der Maklerprovisionen bereits im Veranlagungsentscheid kundgetan. Wie der Rekurschrift zu entnehmen sei, seien der Pflichtigen die Argumente der Gegenpartei denn auch bekannt gewesen. Der Mangel sei deshalb mit Anordnung des zweiten Schriftenwechsels als geheilt zu betrachten.

E. 2.2.3

Dieser Auffassung der Vorinstanz kann in Anbetracht der besonderen Umstände des konkreten Einzelfalls nicht beigeplant werden. Die Begründung dient vor allem dazu, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und diesen sachgerecht anfechten kann. Hierzu gehört etwa die Begründung, weshalb die von der Pflichtigen in ihrer Einsprache angeführten Argumente verworfen worden sind. Das Argument, dass die Entscheidungsgründe der Pflichtigen schon bekannt bzw. ohne Weiteres erkennbar gewesen seien, vermag nicht zu überzeugen. Denn insbesondere angesichts der Tatsache, dass der Einschätzungs- wie auch der Einspracheentscheid auf einer neuen Grundlage – namentlich dem oben erwähnten Bundesgerichtsentscheid – beruhen, konnte die Pflichtige nicht wissen, ob weitere Überlegungen zu den bereits bekannten hinzugekommen oder gar gänzlich neue Gründe anstelle der bisherigen getreten sind. Mangels Begründung war die Pflichtige gezwungen, in ihrer Rekurschrift dieselben Argumente zu wiederholen und Spekulationen über die Gründe für den Entscheid der

Gemeinde anzustellen. Es liegt nahe, dass sie sich dabei auf frühere Argumente der Gegenpartei stützte. Dass jedoch nicht ohne Weiteres angenommen werden kann, eine Behörde weiche nie von einer einmal geäusserten Auffassung ab, zeigt sich gerade im vorliegenden Fall mehrfach deutlich. Grundsätzlich kann aber einem Pflichtigen nicht zugemutet werden, zur Verwirklichung der Begründungspflicht ein Rechtsmittel ergreifen bzw. sich die Begründung selbst aufgrund bisheriger Meinungsäusserungen der Behörde zusammenstellen zu müssen. Ausserdem wird das Abschätzen der Prozessaussichten vor dem Einlegen des Rechtsmittels durch die nachgeschobene Begründung verunmöglicht; dieser Mangel kann im Verlauf des Verfahrens auch nicht durch einen zweiten Schriftenwechsel behoben werden. Selbst wenn nicht auszuschliessen ist, dass in gewissen Fällen eine Gehörsverletzung in Gestalt einer ungenügenden Begründung mittels Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels durch die Rekurskommission geheilt werden kann, scheidet die Heilung im vorliegenden Fall mitunter daran, dass die Pflichtige in ihrer Replik nicht nur ihre Rekursbegründung (als Reaktion auf die nachgelieferte Begründung) nachholen, sondern zugleich zur Rekursantwort der Gegenpartei – namentlich zum Eventualantrag einer reformatio in peius – Stellung nehmen musste. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde zwecks Wahrung des Instanzenzugs an den Gemeinderat G ins Einspracheverfahren zur Ausfällung eines neuen Einspracheentscheids sowie dessen ordnungsgemässe Eröffnung zurückzuweisen.

E. 3

Der letztlich unentschiedene Ausgang des Verfahrens rechtfertigt es, die vorinstanzlichen sowie die verwaltungsgerichtlichen Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4, § 212 und § 213 StG) und es steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 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.