

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00068 vom 3. Februar 2010

ZH Verwaltungsgericht, 2010-02-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2009.00068

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00068 du 3 février 2010

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00068 del 3 febbraio 2010

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Ermessenseinschätzung Vorbedingung des Akteneinsichts- und Beweisführungsrechts ist die Aktenführungspflicht der Behörde. Danach hat die Behörde alles in den Akten festzuhalten, was zur Sache gehört und entscheidungswesentlich sein kann, sowie alle erstellten, eingereichten und beigezogenen Dokumente zu sammeln und zu ordnen. Insbesondere trifft die Behörde auch die Protokollführungspflicht. Wie weit die Protokollierungspflicht geht, hängt von den Besonderheiten der Sache und den Umständen des Einzelfalls ab (E. 2.2). I.c. wurde der Anspruch auf rechtliches Gehör nicht verletzt, weil nur ein nicht entscheidungswesentliches Gespräch nicht protokolliert wurde (E. 2.3). Die Verwendung der amtlichen Formulare ist unerlässlich. Es genügt nicht, selber erstellte Tabellen einzureichen. Die Pflichtige hat die versäumten Mitwirkungspflichten im Einsprache- und Rekursverfahren zwar teilweise nachgeholt. Nach wie vor verbleibt jedoch eine Ungewissheit im Sachverhalt, weshalb die Vorinstanzen keine weiteren Untersuchungen treffen mussten (E. 4.1). Die Schätzung erweist sich zwar als hoch, aber nicht geradezu offensichtlich unrichtig und unhaltbar (E. 4.2). Bei der Veranlagungsverjährung handelt es sich um kein Institut des formellen Rechts, weshalb für die Steuerjahre vor 1999 die altrechtlichen Verjährungsvorschriften (§ 91bis des auf 1. Januar 1999 aufgehobenen Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 [aStG]; vgl. § 279 Abs. 1 StG) zur Anwendung gelangen (E. 5.1). Vorliegend wurde eine Handänderung am 23. Oktober 1998 vollzogen, die Verjährungsfrist endigte am 24. Oktober 2008, weshalb das Verfahren bezüglich einer Handänderung wegen Verjährung einzustellen ist (E. 5.2). Teilweise Gutheissung.

Erwägungen

E. 2

Bauland in der Gemeinde C, zu einem Preis von Fr. Zwischen dem 1. April 1998 und dem 26. Juni 2001 verkaufte sie elf Baulandparzellen (Wohnüberbauung "D") an verschiedene Erwerber, die jeweils im Zusammenhang mit dem Landkaufvertrag auch einen Werkvertrag betreffend Erstellung eines Einfamilienhauses inkl. Garage mit der A AG abschlossen. Da die A AG die ihr vom Notariat übergebenen Steuererklärungen trotz ausdrücklicher Aufforderungen in den Steuererklärungsformularen nicht innert 30 Tagen eingereicht hatte und dieser Pflicht auch trotz Mahnung vom 22. Dezember 2006 nicht nachgekommen war, nahm der Gemeinderat C am 6. Februar 2007 in Anwendung von § 139 Abs. 2 in Verbindung mit § 206 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Dabei schätzte er die Gebäudeerstellungskosten auf 80 % der vereinbarten Werkpreise und setzte die Grundstückgewinnsteuer – ausgehend von einem steuerbaren Grundstücksgewinn von

gesamt Fr.- – auf insgesamt Fr.- fest. B. Die hiergegen von der Pflichtigen erhobene Einsprache wies der Gemeinderat C am 2. September 2008 mit der Begründung ab, die Pflichtige habe zwar mit dem Einspracheentscheid die Grundstückgewinnsteuererklärungen eingereicht, jedoch sei der gesetzlich erforderliche Unrichtigkeitsnachweis der Ermessenseinschätzung nicht (rechtzeitig) erbracht und die geltend gemachten Eigenleistungen weiterhin nicht substantiiert dargelegt worden. II. Die Steuerrekurskommission III wies den hiergegen gerichteten Rekurs der Pflichtigen am 18. Mai 2009 ab. III. Mit Beschwerde vom 19. Juni 2009 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der Rekursentscheid aufzuheben und eine gesamte Grundstückgewinnsteuer von Fr.- festzusetzen; eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen, wobei bezüglich der Grundstückgewinnsteuer Nr. 02 festzustellen sei, dass inzwischen die Veranlagungsverjährung eingetreten sei. Ausserdem verlangte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während die Steuerrekurskommission III auf Vernehmlassung verzichtete, schloss die Gemeinde C auf Abweisung der Beschwerde und forderte ihrerseits eine Parteientschädigung. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 213 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. 1.2 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 im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 153 N. 43, auch zum Folgenden). Vom Novenverbot ausgenommen sind echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 beziehungsweise § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen.

E. 2.1

Ist der Anspruch auf rechtliches Gehör 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; BGE 124 I 49 E. 3e).

E. 2.2

Der aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) abgeleitete Anspruch auf rechtliches Gehör gibt dem Betroffenen u.a. das Recht, sich vor Erlass eines in seine Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu wer-

den zum Beweisergebnis Stellung zu nehmen (BGE 127 V 431 E. 3a). Dem Mitwirkungsrecht entspricht die Pflicht der Behörde, die Argumente und Verfahrensanträge der Partei entgegenzunehmen und zu prüfen sowie die ihr rechtzeitig und formrichtig angebotenen Beweismittel abzunehmen, es sei denn, diese beträfen eine nicht erhebliche Tatsache oder seien offensichtlich untauglich, über die streitige Tatsache Beweis zu erbringen (BGE 126 I 15 E. 2a; BGE 124 I 241 E. 2, mit weiteren Hinweisen). Der Anspruch auf rechtliches Gehör führt indes nicht zur Unzulässigkeit antizipierter Beweiswürdigung (BGE 122 II 464 E. 4a und c). Vorbedingung des Akteneinsichts- und Beweisführungsrechts ist die Aktenführungspflicht der Behörde. Danach hat die Behörde alles in den Akten festzuhalten, was zur Sache gehört und entscheidungswesentlich sein kann (BGE 130 II 473 E. 4.1; 124 V 372 E. 3b), sowie alle erstellten, eingereichten und beigezogenen Dokumente zu sammeln und zu ordnen. Insbesondere trifft die Behörde auch die Protokollführungspflicht. Wie weit die Protokollierungspflicht geht, hängt von den Besonderheiten der Sache und den Umständen des Einzelfalls ab (BGE 124 V 389 E. 3).

E. 2.3

Die Pflichtige rügt die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör zum einen durch die Gemeinde, die gehörsverweigernd kein Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 27. November 2006 geführt habe, zum anderen durch die Steuerrekurskommission, welche die zur Feststellung des Sachverhalts "Ergebnis der mündlichen Verhandlung" beantragten Beweise nicht abgenommen habe. Die Protokollierungspflicht umfasst nur entscheidungswesentliche Vorkommnisse. Wie die Beschwerdegegnerin in der Beschwerdeantwort zu Recht bemerkt, erscheint es nicht wahrscheinlich und glaubhaft, dass anlässlich der mündlichen Verhandlung vom 27. November 2006 wesentliche Sachverhaltsergänzungen erfolgt oder Zugeständnisse seitens des Gemeindesteueramts gemacht worden sind. Denn zu jenem Zeitpunkt lagen weder rechtsgenügend ausgefüllte und unterzeichnete Steuererklärungsformulare noch die einverlangten Regierberichte vor. Die mangelnde Protokollierung des Gesprächs vom 27. November 2006 stellt somit keine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar. Folglich hat die Rekurskommission ihrerseits das rechtliche Gehör auch nicht verletzt, indem sie auf die Abnahme von Beweisen für den Inhalt des (nicht entscheidungswesentlichen) Gesprächs vom 27. November 2006 verzichtet hat.

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. Grundstücksgewinn ist nach § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten – Erwerbspreis und Aufwendungen – übersteigt. Die bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer anrechenbaren Aufwendungen zählt § 221 Abs. 1 StG abschliessend auf (vgl. RB 1990 Nr. 51; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 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). Massgebend ist dabei der Marktwert der Eigenleistungen. Wird deren Anrechnung verlangt, so hat die erforderliche Sachdarstellung auch überprüfbar Angaben zum Marktwert der erbrachten Leistungen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu enthalten (VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103, E. 4a, www.vgrzh.ch).

E. 3.2

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 Grundstücksgewinn mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden kann. Ist eine Ermessenseinschätzung zu Recht ergangen, so kann sie gemäss § 140 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit § 211 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Der Steuerpflichtige hat den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit wegen des im Beschwerdeverfahren geltenden Novenverbots (vgl. vorstehend E. 1.2) im Einspracheverfahren, spätestens aber im Rekursverfahren, zu erbringen, und zwar dadurch, dass er innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substantiierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet (RB 1999 Nr. 150). Nur unter diesen formellen Voraussetzungen wird der Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen und ist die Einsprache- bzw. Rekursbehörde zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenseinschätzung als solche bestehen bleibt und einzig ihrer Höhe nach der Prüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit unterliegt (vgl. RB 1994 Nr. 45 E. a mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N. 79 f.; Martin Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel etc. 2002, Art. 48 StHG N. 58 ff.). Willkürlich ist eine Schätzung dann, wenn sie sich nach den Akten als geradezu unmöglich, als sachlich nicht begründbar erweist (vgl. so schon RB 1963 Nr. 62 = ZBl 65, 384 = ZR 65 Nr. 13).

E. 4.1

Die Pflichtige hat trotz Auflage und Mahnung (zunächst) keine Grundstücksgewinnsteuererklärungen für den Verkauf der elf Einfamilienhäuser eingereicht, weshalb sie zu Recht nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt worden ist. Die Verwendung der amtlichen Formulare ist unerlässlich (Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, § 16 Rz. 16 ff.). Es genügt somit entgegen der Ansicht der Pflichtigen nicht, eine selber erstellte Excel-Tabelle mit Titel "Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer (Gesamtzusammenstellung)" einzureichen. Erst im Einspracheverfahren hat die Pflichtige die Steuererklärungsformulare nachgereicht und damit die versäumten Verfahrenspflichten in formeller Hinsicht teilweise nachgeholt. Nach wie vor unerfüllt blieb jedoch die Pflicht, die wertvermehrenden Eigenleistungen rechtsgenügend zu substantiieren und die Original-Regierapporte einzureichen. Entgegen der Ansicht der Pflichtigen hat sie diese versäumte Mitwirkungspflicht weder durch die Hinweise, dass keine Original-Regierapporte vorlägen sowie dass bereits am 28. Juli 2005 umfangreiche Dokumentationen (ein Bundesordner für jede der elf verkauften Liegenschaften) eingereicht worden seien, noch durch den Verzicht auf die Anrechnung der "nicht im Detail nachgewiesenen Regiekosten im Betrage von (nur) Fr.-" erfüllt. Denn es ging gerade um die Klärung der aufgrund der bisher eingereichten Unterlagen verbleibenden Unklarheiten sowie um die Substantiierung sämtlicher wertvermehrender Eigenleistungen, nicht nur der Regieleistungen. Damit verbleibt nach

wie vor eine Ungewissheit im Sachverhalt im Sinn einer nicht erklärbaren Diskrepanz zwischen den vereinbarten Werk- und Landpreisen samt Mehr- und Minderkosten einerseits und den deklarierten Erstellungskosten und Landpreisen andererseits. Infolgedessen hat die Pflichtige die Unrichtigkeit der zu Recht getroffenen Ermessenseinschätzung nicht nachgewiesen und mussten – entgegen der Auffassung der Pflichtigen – weder das kantonale Steueramt noch die Rekurskommission weitere Untersuchungen treffen.

E. 4.2

Ist der Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht, fragt es sich nur noch, ob die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig, d.h. willkürlich, ausgefallen ist. Willkürlich ist eine Schätzung dann, wenn sie sich nach den Akten als geradezu unmöglich, als sachlich nicht begründbar erweist (RB 1963 Nr. 62 = ZBl 65, 384 = ZR 65 Nr. 13). Die Beschwerdegegnerin hat sich bei der Schätzung an einem "marktüblichen" Gewinn von "20% auf den Baukosten" orientiert und dementsprechend die anrechenbaren Werkerstellungskosten auf 80 % der vereinbarten Werkpreise geschätzt. Selbst wenn dieses Vorgehen im konkreten Einzelfall – nach den Berechnungsbeispielen der Pflichtigen – tatsächlich zu einer Kürzung der Eigenleistungen um 46 % sowie zu einem relativ hohen zu steuernden Gewinn pro Haus führen sollte, erweist sich diese Schätzung zwar als hoch, aber nicht als geradezu offensichtlich unrichtig und unhaltbar. Dass dabei die "Schätzungsprotokolle", d.h. die Protokolle der Gebäudeversicherung, nicht berücksichtigt worden seien, vermag daran nichts zu ändern, zumal diese Schätzung wohl eine taugliche Grundlage (RB 1996 Nr. 32), nicht aber ein Nachweis baulicher Aufwendungen darstellt (RB 1979 Nr. 47). Damit erweist sich die Schätzung des Gemeindesteueramts C keineswegs als willkürlich oder nach den Akten als geradezu unmöglich. Sie ist im Beschwerdeverfahren zu bestätigen und die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

E. 5.1

Das Verwaltungsgericht hat in dem von der Pflichtigen zitierten Entscheid vom 1. November 2000 erkannt, bei der Veranlagungsverjährung handle es sich um kein Institut des formellen Rechts, weshalb für die Steuerjahre vor 1999 die altrechtlichen Verjährungsvorschriften (§ 91 bis des auf 1. Januar 1999 aufgehobenen Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 [aStG]; vgl. § 279 Abs. 1 StG) zur Anwendung gelangten (RB 2000 Nr. 128; Markus Weidmann, Das intertemporale Steuerrecht in der Rechtsprechung in: ASA 76 [2007/2008], S. 633 ff.). Diese Lösung steht – entgegen der Auffassung der Beschwerdegegnerin – im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, welche die Verjährungsvorschriften ebenfalls als materielles Recht betrachtet (vgl. BGE 126 II 1 E. 2; BGr, 21. Mai 2002, 2A.293/2001, E. 4a; BGr, 20. November 2002, 2A.271/2002, E. 2.1, www.bger.ch). Es ist aktenkundig und unbestritten, dass die Grundstückgewinnsteuer Nr. 02 eine vor dem 1. Januar 1999, nämlich am 23. Oktober 1998, vollzogene Handänderung betrifft. Aus diesem Grund richtet sich die Verjährung als materiell-rechtliches Institut gemäss § 279 Abs. 1 StG nach § 91 bis aStG.

E. 5.2

Die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer muss innert der gemäss § 91 bis aStG zehnjährigen Verjährungsfrist vorgenommen und rechtskräftig abgeschlossen sein, ansonsten das Verfahren von Amtes wegen einzustellen ist (RB 1989 Nr. 45). Wenn der Steuergesetzgeber für den Beginn des Fristenlaufs der Verjährung der periodischen Steuern auf den Ablauf des Steuerjahrs abstellt, so erachtet er offensichtlich jenen Zeitpunkt als

massgebend, in welchem die Steuerforderung entstanden ist. Bei der Grundstückgewinnsteuer entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in welchem der Tatbestand der Handänderung verwirklicht worden ist (vgl. RB 1993 Nr. 27). Die Verjährungsfrist beginnt infolgedessen bei der zivilrechtlichen Handänderung am Tag nach der Übertragung des Eigentums. Gemäss dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 23. Oktober 1998 ging das Eigentum am Grundstück Kat.-Nr. 13 "unmittelbar anschliessend an die öffentliche Beurkundung" auf die Käufer über. Die Verjährungsfrist begann folglich am 24. Oktober 1998 zu laufen und endigte am 24. Oktober 2008. Entsprechend ist das Verfahren bezüglich dieser Handänderung (Nr. 02) wegen Verjährung einzustellen. Demzufolge ist die Beschwerde in diesem Punkt gutzuheissen.

E. 6.1

Die Auflage der Einsprache- und Rekurskosten ist zu bestätigen, weil die Beschwerdeführerin das Verfahren durch schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten notwendig gemacht hat (§ 142 Abs. 2 Satz 2 und § 151 Abs. 2 StG). Das für die Kostenaufgabe in erster Linie massgebende Unterliegerprinzip wird unter diesen Umständen durch das Verursacherprinzip verdrängt.

E. 6.2

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin zu 9/10 sowie der Beschwerdegegnerin zu 1/10 zu aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG) und ist die Beschwerdeführerin zur Leistung einer angemessenen Parteientschädigung an die Beschwerdegegnerin zu verpflichten (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 in Verbindung mit § 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.