

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00115 vom 16. Dezember 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-12-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2015.00115

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00115 du 16 décembre 2015

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00115 del 16 dicembre 2015

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2006 (Parteientschädigung) | Parteientschädigung bei Motivsubstitution. Die BF obsiegten im vorinstanzlichen Verfahren vollumfänglich, jedoch hiess das Steuerrekursgericht den Rekurs aus völlig anderen als in der Rekurschrift aufgeführten Gründen und damit in Motivsubstitution gut. Eine Parteientschädigung wurde verweigert, da die Pflichtigen den zur Aufhebung des Entscheids führenden Mangel nicht einmal gerügt hätten. Die Zusprechung einer Parteientschädigung richtet sich grundsätzlich nach dem Unterliegerprinzip (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 VRG). Dabei kommt es grds. nicht darauf an, aus welchen Gründen die Partei unterlegen ist, weshalb das Unterliegerprinzip einer gesetzlichen Kausalhaftung gleichkommt. Vorliegend hätte das Steuerrekursgericht den obsiegenden Pflichtigen eine Parteientschädigung zusprechen müssen. Denn es kann nicht darauf ankommen, ob ein Rechtsmittel aufgrund der durchschlagenden Begründung der rechtsmittelführenden Partei gutgeheissen wird oder ob dieses Ergebnis letztlich – trotz der an sich sachbezogenen Begründung des Rekurses – auf die Rechtsanwendung von Amtes wegen durch das Gericht zurückzuführen ist. An der früheren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts, wonach der Obsiegende seinen Anspruch auf Parteientschädigung verwirkt, wenn er den zur Aufhebung des Entscheids führenden Mangel nicht einmal gerügt hat, kann in dieser Konsequenz nicht länger festgehalten werden. Gutheissung und Rückweisung an die Vorinstanz.

Erwägungen

E. 2

B, beide vertreten durch RA C, Beschwerdeführende, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2006 (Parteientschädigung), hat sich ergeben: I. A. A und B (nachfolgend: die Pflichtigen) wandten sich mit Rekurs vom 17. Juni 2014 erstmals an das Steuerrekursgericht mit dem Hauptantrag, der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts vom 16. Mai 2014 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2006 sei wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs aufzuheben. In ihrer materiellen Eventualbegründung legten sie dar, weshalb ein von der D-Bank geleisteter Forderungsverzicht im Umfang von Fr. ... nicht als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemanns qualifiziert werden könne. Mit Entscheid vom 31. Oktober 2014 (1. Rechtsgang) erwog das Steuerrekursgericht, den Pflichtigen sei im Einspracheverfahren zu Unrecht die gestützt auf den klaren Wortlaut von § 141 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) vorgesehene Anhörung verweigert worden, weshalb deren rechtliches Gehör verletzt sei. Ohne die Angelegenheit materiell zu beurteilen, hiess es den Rekurs aus formellen Gründen gut, hob den angefochtenen Einspracheentscheid auf und wies die Sache zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens an das kantonale

Steueramt zurück. Dabei wurden die Gerichtskosten dem Rekursgegner auferlegt und jener verpflichtet, den Rekurrenten für das Rekursverfahren eine Parteientschädigung von je Fr. 2'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) zu bezahlen. B. Am 18. März 2015 wies das kantonale Steueramt die Einsprache wiederum ab, in der Erwägung, dass es sich beim Pflichtigen um einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler handle und dass der ihm im Rahmen seiner selbständigen Erwerbstätigkeit gewährte Forderungsverzicht der D-Bank steuerbares Einkommen darstelle. Gegen diesen Entscheid rekurierten die Pflichtigen am 7. April 2015 erneut beim Steuerrekursgericht. Im Lauf des Rekursverfahrens informierte das Steuerrekursgericht die Parteien darüber, dass es einen anderen bzw. einen neuen rechtlichen Standpunkt vertrete, wozu den Parteien das rechtliche Gehör zu gewähren sei: Da der Schuldverzicht der D-Bank aufgrund einer – als Suspensivbedingung zu qualifizierenden – vertraglichen Klausel erst nach Eingang der mit dem Pflichtigen vereinbarten Zahlungen wirksam werde, seien dem Pflichtigen vor Bezahlung dieser Raten noch gar keine Mittel in Form des Schuldverzichts durch die D-Bank zugeflossen. Da der Zufluss dann erfolge, wenn die zweite Rate bezahlt werde, was unstrittig nicht in der Steuerperiode 2006 erfolgt sei, sei für diese Steuerperiode auf die entsprechenden Aufrechnungen zu verzichten. Gestützt auf diesen neuen rechtlichen Standpunkt gelangte das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 30. September 2015 (2. Rechtsgang) schliesslich zu einer Gutheissung des Rekurses, wobei es die Gerichtskosten ausgangsgemäss dem Rekursgegner auferlegte. Indessen verweigerte es den obsiegenden Pflichtigen eine Parteientschädigung, da sie den zur Aufhebung des Entscheids führenden Mangel nicht einmal gerügt hätten. II. Mit Beschwerde vom 20. Oktober 2015 beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht, der angefochtene Entscheid sei hinsichtlich der verweigerten Parteientschädigung aufzuheben und die Sache sei zur Zusprechung einer angemessenen Parteientschädigung an die Vorinstanz zurückzuweisen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdegegners. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeinde steuern können laut § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Richtet sich eine Beschwerde – wie hier – ausschliesslich gegen die Verweigerung einer Parteientschädigung durch das Steuerrekursgericht, so ist das Verwaltungsgericht, das auch in der Hauptsache zuständig wäre, berufen, über die Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Entscheids zu befinden (VGr, 4. November 2009, SB.2009.00064, E. 1.2).

E. 2.1

Für die Zusprechung einer Parteientschädigung gilt das Verwaltungsrechtspflegegesetz vom 24. Mai 1959 (VRG) sinngemäss (§ 152 StG). Laut § 17 Abs. 2 VRG kann die unterliegende Partei oder Amtsstelle zu einer angemessenen Entschädigung für die Umtriebe ihres Gegners verpflichtet werden, namentlich wenn die rechtsgenügende Darlegung komplizierter Sachverhalte und schwieriger Rechtsfragen besonderen Aufwand erforderte oder den Beizug eines Rechtsbeistands rechtfertigte (lit. a), oder ihre Rechtsbehelfen oder die angefochtene Anordnung offensichtlich unbegründet waren (lit. b). Die Bestimmung von § 17 Abs. 2 VRG wird von Lehre und Rechtsprechung dahingehend ausgelegt, dass ein (bedingter) Anspruch auf Parteientschädigung besteht, wenn die Voraussetzungen von § 17 Abs. 2 lit. a oder b VRG erfüllt sind (VGr, 20. Januar 2012, VB.2011.00742, E. 2.1; Kaspar

Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich 2014, § 17 N. 14 ff., jeweils auch zum Folgenden). Erforderlich ist überdies stets ein entsprechender Antrag auf Zusprechung einer Parteientschädigung. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, kann eine Parteientschädigung nur unter besonderen Umständen verweigert werden.

E. 2.2

Wie bei der Verlegung der Verfahrenskosten (vgl. § 151 Abs. 1 StG) folgt auch die Entschädigungspflicht gemäss § 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 VRG grundsätzlich dem Unterliegerprinzip. Nach diesem Prinzip wird die unterliegende Partei verpflichtet, der obsiegenden Partei eine Parteientschädigung zu entrichten (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 152 N. 11; Martin Bernet, Die Parteientschädigung in der schweizerischen Verwaltungsrechtspflege, Diss. Zürich 1986, Rz. 234). Vom Unterliegerprinzip kann ausnahmsweise abgewichen werden, namentlich dann, wenn die obsiegende Partei ein unnötiges Verfahren oder in unnötiger Weise Parteikosten verursacht hat (zum sog. Verursacherprinzip: Plüss, § 17 N. 27; Bernet, Rz. 239). Das Verursacherprinzip kann u. a. die Kürzung oder Verweigerung der Parteientschädigung an eine entschädigungsberechtigte Partei zur Folge haben (vgl. VGr, 16. August 2006, VB.2006.00016, E. 7; 30. Juli 2015, VB.2015.00365, E. 9). Schliesslich können die Parteikosten auch aus Billigkeitsgründen anders verlegt werden (vgl. Plüss, § 17 N. 28). Das Unterliegerprinzip kommt damit einer gesetzlichen Kausalhaftung gleich, weshalb es in der Regel nicht darauf ankommt, aus welchen Gründen die Partei unterlegen ist (VGr, 4. November 2009, SB.2009.00064, E. 2.2.1). Hingegen bewirkt das Verursacherprinzip eine Verschuldenshaftung bei prozessuellem Verschulden (Bernet, Rz. 240).

E. 2.3

Fraglich ist vorliegend einzig, ob die Vorinstanz den Beschwerdeführenden zu Unrecht eine Parteientschädigung versagt hat.

E. 2.3.1

Die Beschwerdeführenden haben im vorinstanzlichen Verfahren vollumfänglich obsiegt. In ihrer Entscheidbegründung stützte sich die Vorinstanz jedoch nicht auf die von den Pflichtigen gestellten Anträge bzw. auf die von ihnen verfochtene Begründung, sondern auf eine neue rechtliche Sichtweise. Somit hiess die Vorinstanz den Rekurs aus völlig anderen als in der Rekurschrift aufgeführten Gründen und damit in Motivsubstitution gut. Indem es über die Anträge der Pflichtigen hinausging, hat es überdies eine reformatio in melius zugunsten der Pflichtigen vorgenommen (vgl. § 149 Abs. 2 Satz 1 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 149 N. 2).

E. 2.3.2

Gestützt auf das Unterliegerprinzip hätte das Steuerrekursgericht den vollständig obsiegenden Pflichtigen eine Parteientschädigung zusprechen müssen. Von diesem Prinzip abzuweichen, bestand keinerlei Anlass: Für die Zusprechung einer Parteientschädigung kann es nicht darauf ankommen, ob ein Rechtsmittel aufgrund der durchschlagenden Begründung der rechtsmittelführenden Partei gutgeheissen wird oder ob dieses Ergebnis letztlich darauf zurückzuführen ist, dass das Gericht – trotz der an sich sachbezogenen Begründung des Rekurses – das Recht von Amtes wegen ("iura novit curia") anwendet. Dies ergibt sich aus dem Zusammenspiel der Überprüfungsbefugnis des

Steuerrekursgerichts einerseits und dem Rügeprinzip andererseits. So kommt dem Steuerrekursgericht grundsätzlich die gleiche und umfassende Kognition zu, wie der Steuerbehörde im Einschätzungsverfahren (vgl. § 148 Abs. 3 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 147 N. 36). Andererseits hat die rekurrierende Partei den Rekurs gemäss § 147 Abs. 4 Satz 1 StG zu begründen, wobei insofern ein gemässigtcs Rügeprinzip herrscht. Die Begründung hat sachbezogen zu sein (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 147 N. 50). Sie muss insbesondere aufzeigen, inwiefern der vorinstanzliche Entscheid an einem Rechtsmangel leidet (vgl. § 147 Abs. 3 StG) und sich zumindest in minimaler Weise mit den Erwägungen im angefochtenen Entscheid auseinandersetzen (vgl. Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich/Basel/Genf 2008, § 24 N. 34). Vorliegend haben sich die Rekurrenten in ihrer Rekurschrift eingehend und sachbezogen mit den Erwägungen des kantonalen Steueramts im Einspracheentscheid auseinandergesetzt, wonach der steuerpflichtige Ehemann als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler zu qualifizieren sei und der am 7./14. März 2006 vereinbarte Forderungsverzicht der D-Bank steuerpflichtiges Einkommen darstelle. Der vom Steuerrekursgericht vertretene Lösungsansatz wurde erstmals im Rekursverfahren – nach Durchführung eines doppelten Schriftenwechsels – thematisiert und den Parteien mit Verfügung vom 18. August 2015 zur Kenntnis gebracht. Nachdem der Rekurs grundsätzlich sachbezogen begründet wurde, sind keinerlei Gründe ersichtlich, weshalb die von der Vorinstanz vorgenommene Motivsubstitution zu einer Verweigerung der Parteientschädigung führen sollte. Insbesondere ist es dem Gericht verwehrt, der obsiegenden Partei ihren (bedingten) Anspruch auf Entschädigung aufgrund der Qualität ihrer Rechtschrift oder ihrer Prozessführungsstrategie abzusprechen. An der in der Literatur (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 152 N. 11) und der vom Verwaltungsgericht früher vertretenen Auffassung (vgl. VGr, 5. Februar 1992, SB 90/0032 sowie VGr, 5. September 1991, SB 91/0021 und SB 91/0026 [nicht auf www.vgr.zh.ch veröffentlicht]), wonach der Obsiegende seinen Anspruch auf Parteientschädigung verwirkt, wenn er den zur Aufhebung des Entscheids führenden Mangel nicht einmal gerügt hat, kann in dieser Konsequenz nicht länger festgehalten werden.

E. 2.3.3

Da die im Streit liegenden Fragen offenkundig den Beizug eines Rechtsbeistands erforderlich machten (§ 17 Abs. 2 lit. a VRG), ist abschliessend auf den Einwand der Beschwerdegegner einzugehen, wonach den Pflichtigen bereits im 1. Rechtsgang vor Steuerrekursgericht eine Parteientschädigung zugesprochen worden sei und ihnen – da sich im Vergleich zum 1. Rechtsgang weder Sachverhalts- noch Rechtsfragen geändert hätten – kein besonderer Aufwand entstanden sein konnte. Dem ist entgegenzuhalten, dass Gegenstand des 1. Rechtsgangs einzig die Gehörsverletzung bildete, während eine materielle Beurteilung erst im 2. Rechtsgang vorgenommen wurde. Dass die Eventualbegründung der Rekurschrift vom 17. Juni 2014 im Wesentlichen mit der Hauptbegründung der Rekurschrift vom 7. April 2015 übereinstimmt, wird die Vorinstanz bei der Bemessung der Höhe der Parteientschädigung zu berücksichtigen haben. Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde. Die Sache wird zur Bemessung der Parteientschädigung an das Steuerrekursgericht zurückgewiesen.

E. 3

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG), welcher den Beschwerdeführenden eine Parteientschädigung zu bezahlen hat (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

E. 4

Nach der Regelung in Art. 90 ff. des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) sind letztinstanzliche kantonale Rückweisungsentscheide, die der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen, grundsätzlich als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 BGG zu qualifizieren (BGE 134 II 124 E. 1.3). Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b). Verbleibt der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr und dient die Rückweisung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten, werden Rückweisungsentscheide nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Endentscheide behandelt (BGE 134 II 124 E. 1.3).

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