

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00116 vom 16. Dezember 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-12-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2015.00116

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00116 du 16 décembre 2015

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00116 del 16 dicembre 2015

Regeste

Direkte Bundessteuer 2006 (Parteientschädigung) | Parteientschädigung bei Motivsubstitution. Die BF obsiegten im vorinstanzlichen Verfahren vollumfänglich, jedoch hiess das Steuerrekursgericht die Beschwerde aus völlig anderen als in der Beschwerdeschrift 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 (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG). 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 der Beschwerde – 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

Abteilung SB.2015.00116 Urteil der 2. Kammer vom 16. Dezember 2015 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C, Beschwerdeführende, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2006 (Parteientschädigung), hat sich ergeben: I. A. A und B (nachfolgend: die Pflichtigen) wandten sich mit Beschwerde vom 17. Juni 2014 erstmals an das Steuerrekursgericht mit dem Hauptantrag, der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts vom 16. Mai 2014 betreffend direkte Bundessteuer 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. Obwohl das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) kein entsprechendes Recht auf mündliche Vertretung der Einsprache vorsehe, sei auch der Einspracheentscheid betreffend die direkte Bundessteuer aufzuheben, da hinsichtlich des Forderungsverzichts bei beiden Steuern gleich zu entscheiden sei. Ohne die Angelegenheit materiell zu beurteilen, hiess es die Beschwerde gut, hob den angefochtenen Einspracheentscheid auf und wies die Sache zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens an das kantonale Steueramt zurück. Dabei wurden die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin auferlegt und diese verpflichtet, den Beschwerdeführenden für das Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung von je Fr. 1'500.- (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 beschwerten sich die Pflichtigen am 7. April 2015 erneut beim Steuerrekursgericht. Im Lauf des Beschwerdeverfahrens 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 der Beschwerde, wobei es die Gerichtskosten ausgangsgemäss der Beschwerdegegnerin 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 der Beschwerdegegnerin. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Steuerrekurskommission sinngemäss. Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 DBG), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147). 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 von Parteikosten gilt Art. 64 Absätze 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG) sinngemäss (Art. 144 Abs. 4 DBG). Laut Art. 64 Abs. 1 VwVG kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zugesprochen werden. Die "Kann-"Bestimmung von Art. 64 Abs. 1 VwVG wird von Lehre und Rechtsprechung als "Muss-"Vorschrift ausgelegt, sodass bei Vorliegen der Voraussetzungen von Art. 64 VwVG ein Rechtsanspruch auf Parteientschädigung besteht (BGr, 28. April 2014, 2C_846/2013, E. 3.3; Michael Beusch in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, Art. 64 N. 9). Ein entsprechender Antrag auf Zusprechung einer Parteientschädigung ist nicht erforderlich.

E. 2.2

Wie bei der Verlegung der Verfahrenskosten (vgl. Art. 144 Abs. 1 DBG) folgt auch die Entschädigungspflicht gemäss Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 VwVG grundsätzlich dem Unterliegerprinzip (BGr, 28. April 2014, 2C_846/2013, E. 3.3) . Nach diesem Prinzip wird die unterliegende Partei verpflichtet, der obsiegenden Partei eine Parteientschädigung zu entrichten (vgl. 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 : Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 144 N. 10; Kaspar Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 17 N. 27; vgl. anstelle vieler auch BVGr, 26. Oktober 2015, A-3122/2015, E. 8.2; 27. Januar 2015, A-2121/2013, E. 6.2.2). 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 die Beschwerde aus völlig anderen als in der Beschwerdeschrift 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. Art. 143 Abs. 1 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 143 N. 1).

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 der Beschwerde – 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 Veranlagungsverfahren (vgl. Art. 142 Abs. 4 DBG). Andererseits hat die beschwerdeführende Partei die Beschwerde gemäss Art. 140 Abs. 2 DBG zu begründen, wobei insofern ein gemässigtetes Rügeprinzip herrscht. Die Begründung hat sachbezogen zu sein (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 140 N. 52). Sie muss insbesondere aufzeigen, inwiefern der vorinstanzliche Entscheid an einem Rechtsmangel leidet (vgl. Art. 140 Abs. 3 DBG) 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 Beschwerdeführenden in ihrer Beschwerdeschrift vom 7. April 2015 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 Beschwerdeverfahren – nach Durchführung eines doppelten Schriftenwechsels – thematisiert und den Parteien mit Verfügung vom 18. August 2015 zur Kenntnis gebracht. Nachdem die Beschwerde 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 Anspruch auf Entschädigung aufgrund der Qualität ihrer Rechtsschrift oder ihrer Prozessführungsstrategie abzusprechen. An der in der Literatur (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 144 N. 45) 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. Da die im Streit liegenden Fragen offenkundig den Beizug eines Rechtsbeistands erforderlich machten, um eine sachgerechte und wirksame Rechtsverfolgung zu gewährleisten (vgl. Beusch, Art. 64 N. 11), ist abschliessend auf den Einwand der Beschwerdegegnerin 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 Beschwerdeschrift vom 17. Juni 2014 im Wesentlichen mit der Hauptbegründung der Beschwerdeschrift 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 Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und ist den Beschwerdeführenden eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1–3 VwVG in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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.