

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00115 vom 3. Juli 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-07-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00115

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00115 du 3 juillet 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00115 del 3 luglio 2024

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | [Gutheissung einer Beschwerde gegen eine Ermessenseinschätzung betreffend Grundstückgewinnsteuer, da die im Verfahren erlassenen Auflagen mangels hinreichender gesetzlicher und vertraglicher Rechtsgrundlagen ungültig erfolgt sind.] Die Vorbereitung der Einschätzung für die Grundstückgewinnsteuer obliegt dem Gemeindesteueramt (§ 209 Abs. 1 StG). Die eigentliche Entscheidbefugnis kommt dem Gemeindesteueramt jedoch nicht zu: Die Einschätzung erfolgt durch den Gemeinderat oder eine von ihm gewählte, unter dem Vorsitz eines seiner Mitglieder amende Kommission (§ 210 Abs. 1 StG) (E. 2.4.1). Gestützt auf die Aktenlage erweist sich die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz, gemäss welcher es sich bei G um einen Gemeindemitarbeiter handle, als falsch. Ein Auftragsverhältnis bestand einzig zwischen der Gesellschaft von G und der Gemeinde (E. 2.5.2). Dem Handeln von G entbehrt es, wie die Pflichtige zu Recht vorbringt, an der erforderlichen Rechtsgrundlage. Wie bereits ausgeführt, bestand zwischen ihm persönlich und der Gemeinde soweit in den Akten ersichtlich kein vertragliches Auftragsverhältnis, welches ihn zur Vornahme einer hoheitlichen Tätigkeit wie dem Erlass von Auflagen im Namen der Gemeinde ermächtigen würde (E. 2.5.3). Aufgrund der Ungültigkeit der Auflagen kann deren Nichterfüllung der Pflichtigen nicht vorgeworfen werden. Somit erweist sich die aus diesem Grund erfolgte Ermessenseinschätzung der Pflichtigen als unrechtmässig, was zur Gutheissung der Beschwerde führen muss (E. 2.5.4). Gutheissung der Beschwerde und Rückweisung der Sache an die Beschwerdegegnerin zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen.

Erwägungen

E. 2

für Fr. ... Am 16. August 2013 reichte sie der Gemeinde ein Baugesuch betreffend ein auf dem Grundstück zu erstellendes Mehrfamilienhaus mit acht Wohnungen am D-Weg 02 ein, welches Teil der "Überbauung E" bildete. Als Bauherr aufgeführt war A, während die Pflichtige als Projektverfasserin auftrat. Die im Anschluss begründeten acht Stockwerkeinheiten wurden – teils mittels Sondernutzungsrecht an Autoabstellplätzen – in der Zeit vom Dezember 2015 bis März 2017 an verschiedene Erwerber veräussert. Die Pflichtige reichte am 24. April 2019 die Grundstückgewinnsteuererklärung für alle veräusserten Objekte ein und wies einen Verlust aus. Das Dienstleistungszentrum der Stadt F, welches für die Prüfung zuständig war, unterbreitete der Pflichtigen am 23. August 2019 einen Einschätzungsvorschlag mit einem Grundstückverlust von Fr. ... Dieser stand unter dem Vorbehalt der Genehmigung durch die zuständige Behörde und wurde hierzu am 18. September 2019 an den Gemeinderat der Gemeinde C übermittelt. In der Folge wurden

mittels mehrerer Auflagen verschiedene Unterlagen von der Pflichtigen eingefordert, unter Hinweis auf die Rechtsfolge der Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen im Falle der Nichterfüllung der Auflagen. B. Am 22. Februar 2021 erliess die Gemeinde C für die acht Handänderungen je einen Veranlagungsentscheid. Anstelle der deklarierten Generalunternehmerkosten in Höhe von Fr. ... berücksichtigte sie ausgehend von der Schätzung der Gebäudeversicherung des Kantons Zürich ermessensweise wertvermehrende Aufwendungen in Höhe von Fr. ... zzgl. Nebenkostenpauschale von 10 % entsprechend Fr. ... total, welche quotenmässig auf die Stockwerkeinheiten verteilt wurden. Die Gemeinde berücksichtigte überdies Mehrkosten gemäss Schlussrechnungen der jeweiligen Stockwerkeinheit, womit anstelle des deklarierten Verkaufspreises von Fr. ... ein Betrag von Fr. ... in die Berechnung einfluss. Gesamthaft resultierte so ein steuerbarer Grundstückgewinn in Höhe von Fr. ... Die Pflichtige erhob am 30. März 2021 mit jeweils separaten Eingaben Einsprache gegen die Veranlagungsentscheide. Am 26. April 2021 fand eine mündliche Verhandlung in den Räumlichkeiten der Gemeindeverwaltung C statt. C. Mit Entscheid vom 14. Juni 2021 hiess die Gemeinde die Einspracheentscheide teilweise gut und berücksichtigte bei den Anlagekosten zusätzlich Fr. ... als Mehrkosten. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht am 17. Oktober 2023 ab. III. Die Pflichtige gelangte mit Beschwerde vom 28. November 2023 an das Verwaltungsgericht und liess die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids sowie der Einspracheentscheide beantragen. Weiter sei sie gemäss dem Einschätzungsvorschlag vom 23. August 2019 zu veranlagern und es sei ihr eine Parteientschädigung auszurichten. Mit Eingabe vom 29. November 2023 liess die Pflichtige ihre Beschwerde ergänzen und reichte weitere Unterlagen zu den Akten. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte die Gemeinde C in der Beschwerdeantwort vom 21. Dezember 2023 die Abweisung der Beschwerde, soweit auf diese einzutreten sei, sowie die Zusprache einer Parteientschädigung. Die Pflichtige replizierte am 7. Dezember 2023. Die Kammer erwägt:

1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen 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.
- 1.2 Das Verwaltungsgericht hat sich indessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es jedoch verwehrt, das vom Steuerrekursgericht 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 (vgl. VGr, 15. März 2023, SB.22.00072, E. 1.2; RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens ist, ob im Rahmen der Erstellung des streitbetroffenen Mehrfamilienhauses und der anschliessenden Veräusserung der acht Stockwerkeinheiten eine unzulässige Gewinnverschiebung von steuerpflichtigem Gewinn in Werklohn durch die Pflichtige erfolgt ist. Zu prüfen ist zunächst die Rechtmässigkeit des Einschätzungsverfahrens, welche die Pflichtige in Frage stellt.

E. 2.2

Die Pflichtige macht namentlich geltend, die Einspracheverhandlung sei nicht gesetzeskonform durchgeführt und die Rekursantwort nicht rechtsgenügend unterzeichnet worden. Die Vorinstanz habe G tatsachenwidrig als Gemeindemitarbeiter bezeichnet. Hingegen sei lediglich die "H GmbH" in einem Auftragsverhältnis für Grundsteuerbelange von der Gemeinde beigezogen worden. G selbst sei weder als Gemeindemitarbeiter noch als Selbständigerwerbender beigezogen worden, weshalb seine persönliche Unterschrift nicht genüge. Allen durch ihn persönlich vorgenommenen Handlungen mangle es daher an einer gesetzlichen Grundlage.

E. 2.3

Die Gemeinde wendet hiergegen in der Beschwerdeantwort ein, G seit dem 11. Dezember 2018 "mit der Wahrnehmung der Aufgaben des Gemeindesteueramtes im Bereich Grundstückgewinnsteuer" zu beauftragen. Er erledige im Rahmen eines privatrechtlichen Auftragsverhältnisses im betreffenden Fachbereich ad personam alle Handlungen der Gemeinde, welche keiner anderen Behörde übertragen seien, dies mit dem ausdrücklichen Segen des Gemeinderates, welcher eng mit Herrn G zusammenarbeite. Im Rahmen einer Aufgabenübertragung im Sinne von § 63 Abs. 2 lit. a des Gemeindegesetzes vom 20. April 2015 (GG) habe er alle Tätigkeiten im Bereich Grundstückgewinnsteuer ausgeübt und namentlich Anfragen beantwortet, Unterlagen eingefordert und Auflagen erlassen, mit Hinweis auf die gesetzlich vorgesehenen Sanktionen im Falle der Nichterfüllung. Damit sei in Bezug auf die Tätigkeit von Herrn G von tatsächlichem Verwaltungshandeln auszugehen.

E. 2.4.1

Die Grundstückgewinnsteuer wird erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 StG). Steuerobjekt ist der Grundstücksgewinn, d. h. der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt (vgl. § 219 Abs. 1 StG). Als Erlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 222 StG). Die Vorbereitung der Einschätzung für die Grundstückgewinnsteuer obliegt dem Gemeindesteueramt (§ 209 Abs. 1 StG). Die eigentliche Entscheidbefugnis kommt dem Gemeindesteueramt jedoch nicht zu: Die Einschätzung erfolgt durch den Gemeinderat oder eine von ihm gewählte, unter dem Vorsitz eines seiner Mitglieder amtierende Kommission (§ 210 Abs. 1 StG).

E. 2.4.2

Im Grundstückgewinnsteuerrecht wird in Abweichung zum Verfahren zur Einschätzung für die Staatssteuer die Vorbereitung der Einschätzung und die eigentliche Einschätzung zwei verschiedenen Organen übertragen. Durch gesetzliche Anordnung ist festgelegt, dass die Vorbereitung der Einschätzung durch das Gemeindesteueramt zu erfolgen habe, während der Gemeindevorstand (Gemeinderat) die Einschätzung vornimmt. Die Einschätzungsvorbereitung kann somit nicht durch den Gemeindevorstand vorgenommen werden. Hingegen ist es zulässig, die Vorbereitung der Einschätzung im Einzelfall oder auch generell an ein anderes Organ der Gemeindeverwaltung oder an aussenstehende Dritte vorzunehmen, wenn eine solche Unterschriftendelegation eine Rechtsgrundlage im kommunalen Organisationsrecht hat. Zudem müssen Weisungen und Kontrolle des Gemeindesteueramts hinsichtlich der Handlungen der zeichnungsberechtigten Person gewährleistet sein. Die Folge entgegen von § 209 StG durchgeführter Vorbereitungen von Einschätzungen durch andere als das Gemeindesteueramt ist im Übrigen auch nicht die

Nichtigkeit der entsprechenden Einschätzung, soweit die Einschätzung selbst durch die zuständige Gemeindebehörde (§ 210 StG) erfolgt, wohl aber deren Anfechtbarkeit, wobei Zwischenverfügungen wie Auflagen, Mahnungen, welche die Voraussetzungen einer zulässigen Unterschriftendelegation nicht erfüllen, ungültig sind (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 209 N. 2 f.).

E. 2.5.1

Mit Blick auf die vorstehenden Erwägungen erweisen sich die Einwände der Pflichtigen als berechtigt: G ist einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der H GmbH. Er steht bei der Gemeinde C unbestritten in keinem Anstellungsverhältnis. Hingegen hat die Gemeinde am 31. März 2020 einen Mandatsvertrag mit der H GmbH abgeschlossen. Gegenstand des Vertrags war namentlich die komplette Bewirtschaftung der Grundsteuern durch die H GmbH. Der Gemeinderat der Gemeinde C genehmigte den Mandatsvertrag am 20. April 2020.

E. 2.5.2

Gestützt auf diese Aktenlage erweist sich die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz, gemäss welcher es sich bei G um einen Gemeindemitarbeiter handle, als falsch. Ein Auftragsverhältnis bestand einzig zwischen der Gesellschaft von G und der Gemeinde. Die falsche Annahme der Vorinstanz ist mit Blick auf die Verfahrensakten jedoch erklärbar, finden sich in den Akten doch diverse Auflagen, welche den Anschein erwecken, dass es sich bei G um einen Mitarbeiter der Gemeinde C handle. So unterzeichnete er am 11. Februar 2020 ein Schreiben mit dem Betreff "Grundstückgewinnsteuern ■ Auflage in Sache D-Weg 02-03, C" persönlich mit seinem Namen unter der Beifügung des Zusatzes "Grundstückgewinnsteuern". Eine weitere durch G persönlich unterzeichnete Auflage datiert vom 19. März 2020. In der Auflage werden verschiedene Unterlagen von der Pflichtigen eingefordert, wobei diese im Fall der Nichteinreichung auf die Rechtsfolge der Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen hingewiesen wird. Derselbe Hinweis findet sich in weiteren, persönlich durch G unterzeichneten Auflagen vom 8. September 2020, 5. Oktober 2020 und 13. November 2020, welchen er nebst seiner Unterschrift jeweils den Zusatz "Grundsteuern" beifügte. Sämtliche Auflagen wurden mit dem Briefpapier der Gemeinde C versandt und es findet sich darin weder ein Hinweis auf die H GmbH noch auf das zwischen dieser und der Gemeinde bestehende Auftragsverhältnis.

E. 2.5.3

Der Erlass der Auflagen durch G erweist sich vorliegend in mehrerer Hinsicht als problematisch. Zunächst wird durch die persönliche Unterzeichnung der Auflagen fälschlicherweise der Eindruck erweckt, es handle sich bei ihm um einen Gemeindemitarbeiter. Aufgrund des fehlenden Hinweises auf seine Tätigkeit für die H GmbH mangelt es seinem Handeln an Transparenz, wodurch namentlich die Überprüfung allfälliger Interessenkonflikte verunmöglicht wird. Das Auftreten von G in eigenem Namen erscheint überdies vor dem Hintergrund stossend, dass im Mandatsvertrag zwischen der Gemeinde C und der H GmbH vom 31. März 2020 die Gesellschaft keinerlei Haftung für die "von den eingesetzten Mitarbeitenden geleistete Dienstleistung oder den daraus resultierenden Schäden" übernimmt. Schliesslich entbehrt es dem Handeln von G, wie die Pflichtige zu Recht vorbringt, auch an der erforderlichen Rechtsgrundlage. Wie bereits ausgeführt, bestand zwischen ihm persönlich und der Gemeinde soweit in den Akten ersichtlich kein vertragliches Auftragsverhältnis, welches ihn zur Vornahme einer

hoheitlichen Tätigkeit wie dem Erlass von Auflagen im Namen der Gemeinde ermächtigen würde. Vielmehr sollte mit G als Angestellter der H GmbH ein Sachverständiger zur Bearbeitung der Grundstücksgewinnsteuergeschäfte der Gemeinde beigezogen werden. Dies entbindet die Gemeinde hingegen nicht von ihrer Pflicht zur Vornahme der ihr obliegenden hoheitlichen Tätigkeit, für deren Delegation an Private es an einer Rechtsgrundlage mangelt, ist doch im Zeitpunkt der Vornahme der fraglichen Handlungen durch G keine entsprechende Unterschriftendelegation im kommunalen Organisationsrecht ersichtlich (vgl. E. 2.4.2). Hieran ändert auch die Anrufung von § 63 Abs. 2 lit. a GG nichts, da die betreffende Bestimmung lediglich die grundsätzlich zulässige Übertragung von Aufgaben der Gemeinde an Dritte regelt. Voraussetzung hierfür ist jedoch die Schaffung entsprechender vertraglicher und/oder gesetzlicher Rechtsgrundlagen namentlich in Bezug auf die Zulässigkeit einer entsprechenden Unterschriftendelegation. Da dies vorliegend nicht erfolgt ist und die Gemeinde mit G ad personam keinen Vertrag abgeschlossen hat, erweisen sich die durch ihn erlassenen Auflagen als ungültig.

E. 2.5.4

Aufgrund der Ungültigkeit der Auflagen kann deren Nichterfüllung der Pflichtigen nicht vorgeworfen werden. Somit erweist sich die aus diesem Grund erfolgte Ermessenseinschätzung der Pflichtigen als unrechtmässig, was zur Gutheissung der Beschwerde führen muss. Unter diesen Umständen erübrigt sich eine nähere Auseinandersetzung mit den weiteren Vorbringen der Pflichtigen.

E. 2.5.5

Da sich die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler erstreckt, kann dem Antrag der Pflichtigen betreffend einer Veranlagung gemäss dem Einschätzungsvorschlag vom 23. August 2019 nicht gefolgt werden (vgl. E. 1.2). Stattdessen ist die Sache zur Neu Beurteilung bzw. zur Wiederaufnahme des Einschätzungsverfahrens an die Gemeinde C zurückzuweisen. Die Beschwerde ist somit gutzuheissen und die Sache zur Neu Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Gemeinde C zurückzuweisen.

E. 3.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Gemeinde C als Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG). Ebenso sind die Kosten des Rekursverfahrens der Gemeinde aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 212 StG). Ferner wird die Gemeinde verpflichtet, der Pflichtigen für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung zu bezahlen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) in Verbindung mit § 152 und § 212 StG bzw. § 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 StG).

E. 3.2

Die angemessene Entschädigung ist nach pflichtgemäßem Ermessen festzusetzen. Zu beachten ist allerdings § 8 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr). Gestützt darauf ist die Parteientschädigung nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Falls, dem Zeitaufwand und den Auslagen zu bemessen. Ein unnötiger oder geringfügiger Aufwand wird nicht ersetzt. Einem bestimmten oder bestimmbar streitwert trägt die 2. Kammer des Verwaltungsgerichts in langjähriger Praxis bei einer vertretenen Partei durch Heranziehung der Verordnung des Obergerichts

über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (AnwGebV) Rechnung. Die nach dem dort in § 4 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf ein Drittel herabgesetzt (VGr, 11. November 2020, SB.2020.00088, E. 5; VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 5b, veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann. Hat das Verwaltungsgericht auch über die Parteienschädigung für das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht zu befinden, wird diese in der Regel auf zwei Drittel der Grundgebühr bzw. auf das Doppelte der Entschädigung für das verwaltungsgerichtliche Verfahren festgelegt (VGr, 11. November 2020, SB.2020.00088), sodass gesamthaft eine volle Entschädigung geschuldet ist. Diese Aufteilung berücksichtigt, dass die Vertretung im ersten gerichtlichen Verfahren in der Regel deutlich aufwändiger ist (VGr, 6. April 2022, SB.2021.00128, E. 4.1 ff.).

E. 3.3

In Anwendung der vorstehenden Grundsätze beträgt die ordentliche Prozessentschädigung vorliegend rund Fr. 9'700.-. Für das Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht wird diese Grundgebühr auf ein Drittel herabgesetzt. Es rechtfertigt sich daher, der Beschwerdeführerin für das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht eine Parteienschädigung von Fr. 6'467.- (inkl. Mehrwertsteuer) und für das Verfahren vor Verwaltungsgericht eine solche von Fr. 3'233.- (inkl. Mehrwertsteuer) zuzusprechen.

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