

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00035 vom 3. Juli 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-07-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00035

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00035 du 3 juillet 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00035 del 3 luglio 2024

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Anfechtung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des Rekursentscheids. [Die Vorinstanz hiess den Rekurs der Pflichtigen teilweise gut und setzte die Grundstückgewinnsteuer für die Liegenschaft 1 antragsgemäss auf Fr. 0.- fest. Für die Liegenschaft 2 ging das Steuerrekursgericht vom Verkehrswert aus, wie er vom Grundsteuerausschuss festgelegt wurde. In der Differenz zwischen Verkehrswert und Verkaufspreis erblickte es eine gemischte Schenkung, was einen vollständigen Steueraufschub der Grundstückgewinnsteuer zur Folge hatte. Die Kosten des Rekursverfahrens auferlegte es zu $\frac{1}{4}$ der Pflichtigen und zu $\frac{3}{4}$ der Gemeinde.] Die Verfahrenskosten sind grds. nach dem Unterliegerprinzip aufzuerlegen. Dieser Grundsatz wird u.U. verdrängt durch das Verursacherprinzip. Als unterliegend gilt, wer mit seinen Anträgen nicht durchdringt. Der Umfang des Unterliegens bzw. Obsiegens ist keine mathematisch exakte Operation. Sie hängt auch von einer qualitativen Einschätzung der Bedeutung und des Umfangs des Unterliegens bzw. Obsiegens im Vergleich zum gesamten Streitgegenstand ab. Auf die Reihenfolge in der Beschwerdeschrift sowie die Aufteilung der Begehren in Haupt- und Eventualbegehren etc. kommt es dabei nicht an. Abzustellen ist auf das materiell wirklich Gewollte (E. 3.1). Somit ist bezüglich der Frage des Unterliegens bei der Kostenverteilung vorliegend allein die Fassung des Dispositivs massgebend und ist die Pflichtige insoweit nicht vollumfänglich obsiegend. Dies kommt darin zum Ausdruck, dass der Rekurs "teilweise" gutgeheissen wurde (E. 3.3). Sodann ist das Steuerrekursgericht zu Recht zuerst auf jene verfahrensrechtlichen Anträge eingegangen, die gegebenenfalls eine Rückweisung hätten zur Folge haben können. Dies versteht sich von selbst, müssen doch in der Regel derartige verfahrensrechtliche Fehler ausgeräumt werden, bevor in der Sache entschieden wird. Das Vorbringen der Pflichtigen, wonach sich das Steuerrekursgericht die Auseinandersetzung mit diesen eventualitergestellten Anträgen hätte sparen können, greift daher nicht (E. 3.4). Weiter hat das Steuerrekursgericht die Kosten der Pflichtigen zu $\frac{1}{4}$ auferlegt, weil sie mit ihren formellen Verfahrensanträgen unterlegen ist. Insoweit ging die Vorinstanz zu Recht von durch das Verhalten der Pflichtigen unnötigerweise verursachte Kosten aus (E. 3.5). Zusammenfassend ist die Pflichtige mit ihrem Hauptantrag, die Grundstückgewinnsteuer sei für beide Liegenschaften mit Fr. 0.- festzulegen, nicht vollumfänglich durchgedrungen. Bei diesem Gesamtergebnis des Prozesses in der Hauptsache ist von vornherein nicht zu beanstanden, wenn die Kosten des Rekursverfahrens teilweise der Pflichtigen auferlegt wurden. Ausserdem wurde die Auferlegung der Kosten zu $\frac{1}{4}$ auf die Pflichtige mit deren Unterliegen mit ihren formellen Verfahrensanträgen begründet. Schon aufgrund des Gesamtergebnisses des Prozesses in der Hauptsache erweist sich die Kostenaufgabe als korrekt (E. 3.6). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2024.00035 Urteil der Einzelrichterin vom 3. Juli 2024 Mitwirkend: Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen Stadt C, Beschwerdegegnerin, betreffend Kostenauflage (Grundstückgewinnsteuer), hat sich ergeben: I. A. A (nachfolgend: die Pflichtige) war Eigentümerin der Liegenschaft Kat.-Nr. 01 an der D-Strasse 02 und Kat.-Nr. 04 am E-Weg 03 in C. Mit Grundbucheintrag vom 4. Januar 2019 veräusserte sie ihrem Ehemann F die Liegenschaft D-Strasse für Fr. ... und die Liegenschaft E-Weg für Fr. ... Am 21. Februar 2020 erging vom Grundsteuerausschuss der Stadt C ein "Veranlagungsentscheid Grundstückgewinnsteuer" bezüglich beider Liegenschaften. Dabei wurden für die Liegenschaft E-Weg Fr. ... als Verkehrswert angewendet und der Steuerbetrag auf Fr. ... festgesetzt. Eine dagegen von der Pflichtigen erhobene Einsprache wurde mit Einspracheentscheid vom 9. Juli 2021 teilweise gutgeheissen und der Steuerbetrag auf Fr. ... reduziert, ausgehend von einem Ersatzwert der Liegenschaft E-Weg von Fr. ... Das Steuerrekursgericht hiess am 25. März 2022 einen von der Pflichtigen dagegen erhobenen Rekurs teilweise gut und wies die Sache zur Untersuchung und Neufestsetzung der Grundstückgewinnsteuer an die Stadt C zurück. B. Im Rahmen des zweiten Rechtsgangs setzte der Grundsteuerausschuss der Stadt C am 28. Februar 2023 die Grundstückgewinnsteuer erneut auf Fr. ... fest. Einen dagegen von der Pflichtigen erhobenen Rekurs hiess das Steuerrekursgericht am 27. Februar 2024 wie folgt teilweise gut: "1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 28. Februar 2023 wird aufgehoben und die Grundstückgewinnsteuer im Zusammenhang mit der Veräusserung der Liegenschaft D-Strasse 02 (Kat. 01) wird auf Fr. 0.- festgesetzt. Für den Grundstückgewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft E-Weg 03 (Kat. 04) wird der Rekurrentin gemäss § 216 Abs. 3 lit. a StG ein Steueraufschub gewährt. 2. Die Gerichtsgebühr wird festgesetzt auf Fr. 6'400.-; die übrigen Kosten betragen: Fr. 120.- Zustellkosten Fr. 6'520.- Total Kosten. 3. Die Kosten werden zu ¼ der Rekurrentin und zu ¾ der Rekursgegnerin auferlegt. Der von der Rekurrentin geleistete Kostenvorschuss von Fr. 6'600.- wird nach Verrechnung zurückerstattet. (...)" II. Mit am 9. April 2024 beim Verwaltungsgericht eingegangener Beschwerde beantragte die Pflichtige, der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 27. Februar 2024 sei hinsichtlich der Kostenauflegung aufzuheben und die Gerichtsgebühr des Rekursverfahrens von Fr. 6'520.- sei vollumfänglich der Stadt C aufzuerlegen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Stadt C. Gleichentags setzte der Abteilungspräsident der Pflichtigen Frist zur Leistung einer Kautions an, die am 24. April 2024 auf das Konto des Verwaltungsgerichts einbezahlt wurde. Das Steuerrekursgericht hatte am 17. April 2024 auf eine Vernehmlassung verzichtet. Eine Beschwerdeantwort ging nicht ein. Die Einzelrichterin erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 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. Richtet sich eine Beschwerde – wie hier – ausschliesslich gegen die Kostenauflegung durch das Steuerrekursgericht, so hat das Verwaltungsgericht, das auch in der Hauptsache zuständig wäre, über die Kostenauflegung zu befinden (VGr, 20. Dezember 2023, SB.2023.00085, E. 1.1; VGr, 16. Dezember 2015, SB.2015.00115, E. 1; VGr, 4. November 2009, SB.2009.00064, E. 1.2). 1.2 Dies ist auch vorliegend der Fall, wo allein die Kostenauflegung des Rekursentscheids vom 27. Februar 2024 umstritten ist. In der Sache ging

es um die Grundstückgewinnsteuer betreffend die von der Pflichtigen an den Ehemann übertragenen zwei Grundstücke in C. Darüber hatte das Steuerrekursgericht zu befinden (§ 212 StG). Gegen dessen Entscheid ist die Beschwerde an das Verwaltungsgericht gegeben (§ 213 StG). Bezüglich des Verfahrens vor dem Steuerrekursgericht gelten nach § 212 StG (zweiter Satz) die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuern sinngemäss. Ebenso gelten gemäss § 213 StG (zweiter Satz) die Bestimmungen über das Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht bei Einschätzungen für die Staatssteuer sinngemäss. 1.3 Gemäss § 151 Abs. 1 StG werden die Kosten des Verfahrens vor dem Steuerrekursgericht der unterliegenden Partei auferlegt. Wird der Rekurs teilweise gutgeheissen, werden sie anteilmässig aufgeteilt. Wie erwähnt, kann der Entscheid über die Kosten selbständig oder zusammen mit dem Sachentscheid weitergezogen werden, wenn ein Weiterzug der Hauptsache zulässig ist (vgl. auch Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A, Zürich 2021, § 151 N. 19, § 154 N. 76 ff.). Dies ist vorliegend der Fall, weshalb auf die Beschwerde einzutreten ist.

E. 2.1

Mit Eingabe vom 3. April 2023 hatte die Pflichtige beim Steuerrekursgericht beantragt, die Grundstückgewinnsteuer mit Fr. 0.- festzusetzen. Eventualiter sei der Einspracheentscheid wegen Verfahrensfehlern aufzuheben und die Angelegenheit zur Neu Beurteilung an die Stadt C zurückzuweisen. Subeventualiter sei die Grundstückgewinnsteuer für den E-Weg auf Basis eines Verkehrswerts von Fr. ... und für die D-Strasse auf der Basis eines Verkehrswerts von Fr. ... festzulegen. Subsubeventualiter sei die Grundstückgewinnsteuer für den E-Weg auf Basis eines Verkehrswerts von Fr. ... und für die D-Strasse mit Fr. 0.- festzusetzen, alles unter entsprechender Kosten- und Entschädigungsfolge.

E. 2.2

Das Steuerrekursgericht ging zuerst ausführlich auf die eventualiter gerügte Verletzung mehrerer wesentlicher Verfahrensgrundsätze ein und taxierte diese allesamt als unbegründet, zum Teil auch aufgrund des Verhaltens der Pflichtigen. Unter anderem hielt es die geltend gemachte Verletzung des Rechts auf ein Einspracheverfahren im zweiten Rechtsgang (da die Stadt C im Anschluss an die Rückweisung auf ein neues Einspracheverfahren verzichtet und direkt im Einspracheverfahren einen neuen Einschätzungsentscheid gefällt habe) auch deswegen für unbegründet, weil sich die Pflichtige vorbehaltlos darauf eingelassen habe, indem sie sogar eine mündliche Vertretung ihrer Einsprache verlangt und an einer Besprechung (durch ihren Vertreter) teilgenommen habe. Zur vorgebrachten Verletzung des rechtlichen Gehörs in Zusammenhang mit einem ergänzten Gutachten zur Liegenschaft E-Weg (auf das sich die Pflichtige stützte) merkte das Steuerrekursgericht an, die Pflichtige habe sich ihrerseits nicht mit dem ergänzten Gutachten und insbesondere den im Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 25. März 2022 bemängelten Punkten des (ersten) Gutachtens auseinandergesetzt. Das ergänzte Gutachten sei mit dem blossen Hinweis eingereicht worden, es werde davon ausgegangen, dass nun die Anforderungen an ein Vollgutachten erfüllt seien. Anlässlich der Einspracheverhandlung habe die Pflichtige hervorgehoben, dass das Gutachten auf einer persönlichen Besichtigung beruhe und nun hinreichend begründet sei (das Steuerrekursgericht hielt dazu auch fest, für die Ergänzung habe keine zusätzliche Besichtigung stattgefunden). Aber auch in der im Nachgang zur Einspracheverhandlung (verspätet) eingereichten Stellungnahme finde sich keine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem Gutachten. Die Stadt C habe im Einspracheentscheid vom 28. Februar 2023 im

Wesentlichen auf die Feststellungen des Steuerrekursgerichts im Entscheid vom 25. März 2022 verwiesen, wonach die vom Gutachter ermittelten Werte nicht nachvollziehbar seien und daher nicht auf die Berechnungen abgestützt werden könne. Vor dem Hintergrund, dass seitens der Pflichtigen, wie gezeigt, keine Auseinandersetzung mit den Gutachten stattgefunden habe, sei dieses Vorgehen nicht zu beanstanden. Dies umso weniger, als das ergänzte Gutachten die bemängelten Punkte auch selbst nicht aufgreife und sich im Wesentlichen in einer formalen Erweiterung mit beschränkt materiellem Gehalt erschöpfe. Sodann ging es auf die weiterhin strittige Basis für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer bezüglich der Veräusserung der Liegenschaften E-Weg und D-Strasse sowie des im jeweiligen Verkaufszeitpunkt für Grundstückgewinnsteuerzwecke relevanten Kaufpreises ein. In diesem Zusammenhang hielt es fest, die Stadt C habe für die Liegenschaft E-Weg einen Verkehrswert von Fr. ... und für die Liegenschaft D-Strasse einen solchen von Fr. ... ermittelt (im ersten Rechtsgang noch Fr. ...). Da bei der Liegenschaft D-Strasse der Verkaufspreis weniger als 25 % vom errechneten Verkehrswert abweiche, sei für Grundstücksteuerzwecke auf den Ersteren abgestellt worden. Im Ergebnis habe die Stadt C damit die gemäss Einspracheentscheid vom 9. Juli 2021 festgelegten Steuerfaktoren bestätigt. Die Pflichtige vertrete einen differenzierten Ansatz: In der Hauptsache verlange sie mit Verweis auf die vorliegenden Gutachten die Reduktion der Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 0.-, was einem Abstellen auf die beurkundeten Verkaufspreise von Fr. ... für die Liegenschaft D-Strasse und Fr. ... für die Liegenschaft E-Weg entspreche. Eventualiter beantrage sie die Veranlagung gemäss Vorschlag in ihrer Stellungnahme vom 5. Februar 2023, das heisst, die Berücksichtigung eines Verkehrswerts von Fr. ... für die Liegenschaft D-Strasse und von Fr. ... für die Liegenschaft E-Weg. Subeventualiter sei die Grundstückgewinnsteuer für die Liegenschaft D-Strasse auf Fr. 0.- festzusetzen und bei der Liegenschaft E-Weg ein Verkehrswert von Fr. ... einzusetzen. Das Steuerrekursgericht merkte in Zusammenhang mit den Anträgen der Pflichtigen unter anderem an, die Rekurschrift müsse gemäss § 147 Abs. 4 StG einen Antrag und eine Begründung enthalten. Beides müsse aus der Rekurschrift selber hervorgehen. Es sei deshalb grundsätzlich nicht gehalten, Antrag und Begründung aufgrund früherer Eingaben oder weiterer Akten zu ermitteln. Selbst eine in der Rekurschrift enthaltene Verweisung auf frühere Rechtsschriften verpflichte das Steuerrekursgericht nicht zu einer solchen Ermittlung. Im Gegensatz zum Steuereinschätzungs- und Einspracheverfahren rechtfertigte sich für das Rekursverfahren eine Erweiterung der Mitwirkung in dem Sinn, dass die steuerpflichtige Person den von ihr geforderten Nachweis durch eine substantiierte Sachdarstellung und durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln für die Richtigkeit ihrer Darstellung in der Rekurschrift anzutreten habe. Fehle es daran, treffe das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht. In der Folge hielt das Steuerrekursgericht fest, betreffend den Verkehrswert der Liegenschaft E-Weg rechtfertige es sich, auf die Bewertung der Stadt C abzustellen. Bezüglich der Liegenschaft D-Strasse machte es keine vertiefte Auseinandersetzung, weil sich die Parteien hinsichtlich der grundstückgewinnsteuerrechtlichen Behandlung im Ergebnis einig seien. Schliesslich gelangte das Steuerrekursgericht aber zur Schlussfolgerung, dass keine Gegenleistung (recte: zusätzliche Leistung) erkennbar sei, die der Pflichtigen zugeflossen wäre und zusammen mit dem Verkaufserlös dem von der Stadt C ermittelten Verkehrswert der Grundstücke entsprechen würde. Ein Abstellen auf den Verkehrswert als Ersatzwert scheidet damit für Grundstückgewinnsteuerzwecke aus, unabhängig davon, ob der Preisvereinbarung in Anwendung der 25%-Regel die rechtsgeschäftliche Bedeutung

abgesprochen werde (was ohnehin nur bei der Liegenschaft E-Weg der Fall sei). Abschliessend prüfte das Steuerrekursgericht, ob im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaften eine Schenkung der Pflichtigen an den Ehemann anzunehmen sei. Betreffend die Liegenschaft D-Strasse hielt es fest, dies dürfte zu verneinen sein. Bezüglich der Liegenschaft E-Weg bejahte es eine Vorteilszuwendung mit Schenkungswillen bzw. eine gemischte Schenkung im Umfang von Fr. ..., was einen vollständigen Steueraufschub zur Folge habe. Weiter hielt es fest, gestützt auf die vorstehenden Erwägungen sei der Rekurs teilweise gutzuheissen und erübrige sich eine Auseinandersetzung mit den weiteren, eventualiter gestellten Anträgen. Bei diesem Verfahrensausgang seien die Kosten des Rekursverfahrens aufgrund des Unterliegens mit ihren formellen Verfahrensanträgen zu $\frac{1}{4}$ der Rekurrentin (der Pflichtigen) und zu $\frac{3}{4}$ der Rekursgegnerin (der Stadt C) aufzuerlegen. Sodann wurde der Pflichtigen eine Parteientschädigung zugesprochen.

E. 2.3

Die Pflichtige macht geltend, das Steuerrekursgericht habe die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 0 reduziert, weshalb sie vollumfänglich obsiege. Der erste Satz von Dispositiv-Ziffer 1 sei somit unzutreffend und laute korrekt: "Der Rekurs wird gutgeheissen". Dementsprechend seien die Kosten ganz der unterliegenden Beschwerdegegnerin aufzuerlegen. § 151 StG biete keine Handhabe, deswegen vom Unterliegerprinzip abzuweichen, weil die Pflichtige mit ihren formellen Verfahrensanträgen nicht durchgedrungen sei. Würden diverse Rekursgründe geltend gemacht, komme es für die Kostenauflegung nicht darauf an, welcher zur Gutheissung des Rekurses geführt habe. Zudem sei der Entscheid des Steuerrekursgerichts widersprüchlich, sei doch die Aufhebung des Einspracheentscheids wegen Verfahrensfehlern und die Rückweisung der Angelegenheit zur Neubeurteilung an die Stadt C ein Eventualantrag der Pflichtige gewesen für den Fall, dass sie mit ihrem Hauptantrag, keine Grundstückgewinnsteuer zu erheben, nicht erfolgreich sein sollte. Ebenso zutreffend halte das Steuerrekursgericht in E. 6 fest, dass sich eine Auseinandersetzung mit den eventualiter gestellten Anträgen erübrige (bzw. sich erübrigt hätte). Wenn das Steuerrekursgericht sich dennoch mit diesen (verfahrensrechtlichen) Anträgen auseinandersetzte, obschon sie sich bei Gutheissung des Hauptantrags erübrigten, so könne dies nicht dazu führen, dass der Pflichtigen Kosten auferlegt würden. Dementsprechend sei die Gerichtsgebühr bzw. seien die Kosten von Fr. 6'520.- vollständig der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen.

E. 3.1

Wie ausgeführt, sind die Verfahrenskosten grundsätzlich nach Massgabe des Unterliegerprinzips aufzuerlegen (E. 1.3; Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 151 N. 11). So wie im Verfahren bei der direkten Bundessteuer ist auch im kantonalen Verfahren für die Frage des Obsiegens oder Unterliegens grundsätzlich nicht von Belang, mit welcher Begründung ein bestimmtes Verfahrensergebnis erreicht wird. Denn das Unterliegerprinzip bewirkt eine auf dem blossen Unterliegen im Verfahren beruhende Kostenersatzpflicht im Sinn einer gesetzlichen Kausalhaftung, weshalb es in der Regel nicht darauf ankommt, aus welchen Gründen die Partei unterlegen ist. Dieser Grundsatz wird unter Umständen verdrängt durch das Verursacherprinzip, etwa dann, wenn die obsiegende Partei das Verfahren durch ihr Verhalten unnötigerweise verursacht hat (vgl. Silvia Hunziker/Corinna Bigler in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A.; Basel 2022, Art. 144 N. 6; siehe auch VGr, 16. Dezember 2015, SB.2015.00115, E. 2.2, mit

Hinweisen). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt als unterliegend, wer mit seinen Anträgen – wie sie im Zusammenhang mit der Begründung zu verstehen sind – nicht durchdringt. Dabei sind die gestellten Begehren am Prozessergebnis zu messen. Das Unterliegerprinzip kann als besondere Form des Verursacherprinzips verstanden werden: Wer im Beschwerdeverfahren unterliegt, hat dieses bzw. die oberinstanzliche Beurteilung durch sein Festhalten an einem unrichtigen Rechtsstandpunkt erforderlich gemacht. Die Bestimmung des Umfangs des Unterliegens bzw. Obsiegens ist keine mathematisch exakte Operation. Sie hängt auch von einer qualitativen Einschätzung der Bedeutung und des Umfangs des Unterliegens bzw. Obsiegens im Vergleich zum gesamten Streitgegenstand ab (BGr, 8. April 2020, 5A_91/2020, E. 4.1, mit Hinweisen, unter anderem auf BGE 143 II 162 E. 5.3; BGr, 18. Mai 2021, 2C_816/2020 E. 3.3, mit Hinweisen). Auf die Reihenfolge in der Beschwerdeschrift sowie die Aufteilung der Begehren in Haupt- und Eventualbegehren etc. kommt es dabei nicht an. Abzustellen ist auf das materiell wirklich Gewollte (vgl. Michael Beusch in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2. A., Zürich/St. Gallen 2019, Art. 63 N. 13).

E. 3.2

Im Rahmen des ersten Rechtsgangs hatte das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 25. März 2022 den Rekurs der Pflichtigen unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegnerin teilweise gutgeheissen und die Angelegenheit im Sinn der Erwägungen zur Untersuchung und Neufestsetzung der Grundstückgewinnsteuer an die Rekursgegnerin zurückgewiesen. Die Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegnerin wurde unter Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung damit begründet, in solchen Fällen sei entscheidend, ob die infolge der Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung noch zu einer vollständigen Gutheissung des Antrags führen könne. Treffe dies zu, gelte die beschwerdeführende Partei mit Blick auf die Kosten- und Entschädigungsfolgen als obsiegend. Dies sei hier noch möglich. Es spiele keine Rolle, ob die Rückweisung beantragt oder ob das entsprechende Begehren im Haupt- oder Eventualantrag gestellt worden sei. Abgesehen davon, dass die Kostenregelung des Entscheids vom 25. März 2022 nicht Thema dieses Verfahrens ist, überzeugt der Einwand der Pflichtigen nicht, wonach die nunmehrige Kostenregelung widersprüchlich sei, da die (damalige) Rückweisung der Angelegenheit zur Neubeurteilung ein Eventualantrag ihrerseits für den Fall gewesen sei, dass sie mit ihrem Hauptantrag, keine Grundstückgewinnsteuer zu erheben, nicht erfolgreich sein sollte (siehe E. 2.3). Bezüglich der Auferlegung der Kosten war allein die Rückweisung entscheidend, was angesichts des damals (und anders als jetzt) noch offenen Ausgangs in der Sache als Obsiegen galt. Ob die Rückweisung beantragt oder ob das entsprechende Begehren im Haupt- oder Eventualantrag gestellt worden war, spielt grundsätzlich keine Rolle (vgl. Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018, § 24 Rz. 63).

E. 3.3

Ebenso wenig kann der erste Satz von Dispositiv-Ziffer 1 im vorliegenden Verfahren als unzutreffend qualifiziert und in die Formulierung "[d]er Rekurs wird gutgeheissen" umgewandelt werden, wie dies die Pflichtige andeutet. Die genannte Dispositiv-Ziffer hätte von der rechtskundig vertretenen Pflichtigen im Rahmen des Beschwerdeverfahrens angefochten werden können, falls sie eine Neufassung hätte erreichen wollen, was hier aber unterblieben ist (vgl. Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 24 Rz. 15).

Somit ist bezüglich der Frage des Unterliegens bei der Kostenverteilung allein die Fassung der Dispositiv-Ziffer des Rekursentscheids vom 27. Februar 2024 massgebend (Sachverhalt I/B) und ist die Pflichtige insoweit nicht vollumfänglich obsiegend. Dies kommt darin zum Ausdruck, dass der Rekurs "teilweise" gutgeheissen wurde und für den Grundstücksgewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft E-Weg der Pflichtigen gemäss § 216 Abs. 3 lit. a StG ein Steueraufschub gewährt wurde. In diesem Zusammenhang wurde die Grundstückgewinnsteuer demnach gerade nicht wie beantragt auf Fr. 0.- festgesetzt, sondern lediglich aufgeschoben. Der Steueraufschub stellt denn auch keine Steuerbefreiungsnorm dar (vgl. Silvia Hunziker/Moritz Seiler in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. A., Basel 2022, Art. 12 N. 95).

E. 3.4

Weiter ist festzuhalten, dass das Steuerrekursgericht zu Recht zuerst auf jene verfahrensrechtlichen Anträge eingegangen ist, die gegebenenfalls eine Rückweisung hätten zur Folge haben können. Dies versteht sich von selbst, müssen doch in der Regel derartige verfahrensrechtliche Fehler ausgeräumt werden, bevor in der Sache entschieden wird. Dies steht denn auch mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Einklang. Das Bundesgericht prüft solche formellen Rügen vor den materiellen Rügen (zum Beispiel BGr, 8. Mai 2023, 9C_148/2023, E. 2; BGr, 23. Juni 2022, 2C_533/2021, E. 3, E. 4; BGr, 19. Januar 2021, 2C_620/2020, E. 4). Das Vorbringen der Pflichtigen, wonach sich das Steuerrekursgericht die Auseinandersetzung mit diesen eventualiter gestellten Anträgen hätte sparen können, greift daher nicht. Da auch keine Rückweisung wegen Verfahrensmängeln, so wie eventualiter beantragt, erfolgte, kann auch nicht von einem Obsiegen mit offenem Verfahrensausgang die Rede sein, so wie dies im ersten Rechtsgang der Fall gewesen war.

E. 3.5

Sodann hat das Steuerrekursgericht die Kosten der Pflichtigen zu $\frac{1}{4}$ auferlegt, weil sie mit ihren formellen Verfahrensanträgen unterlegen ist. Insoweit ging die Vorinstanz zu Recht von durch das Verhalten der Pflichtigen unnötigerweise verursachten Kosten aus, was denn auch im Rahmen der Prüfung der geltend gemachten wesentlichen Verfahrensmängel entsprechend dargelegt wurde (vgl. E. 2.2 [am Anfang] in Verbindung mit E. 3.1).

E. 3.6

Zusammenfassend ergibt sich, was folgt: Die Pflichtige ist mit ihrem Hauptantrag, die Grundstückgewinnsteuer sei mit Fr. 0.- festzulegen, nicht vollumfänglich durchgedrungen und es wurde der Rekurs nur teilweise gutgeheissen. Bei diesem Gesamtergebnis des Prozesses in der Hauptsache ist demnach von vornherein nicht zu beanstanden, wenn das Steuerrekursgericht die Kosten des Rekursverfahrens teilweise der Pflichtigen auferlegt hat (vgl. BGE 148 III 182 E. 3.2 [wo es um eine Beschwerde in Zivilsachen geht]). Ausserdem hat das Steuerrekursgericht die Auferlegung der Kosten zu $\frac{1}{4}$ auf die Pflichtige mit deren Unterliegen mit ihren formellen Verfahrensanträgen begründet. Diesbezüglich ist es, wie ausgeführt, von unnötigerweise verursachten Kosten ausgegangen. Auch musste sich das Steuerrekursgericht mit der Eruiierung weiterer Anträge wegen der Verweise auf anderweitige Akten näher auseinandersetzen (vgl. E. 2.2). Abgesehen davon, dass so oder so nur das Urteilsdispositiv, nicht aber die Motive bzw. die Begründung, die zum Entscheid

geführt haben, angefochten werden können (Zweifel et al., Steuerverfahrensrecht, § 24 Rz. 15), erweist sich vorliegend wie gesagt allein schon aufgrund des Gesamtergebnisses des Prozesses in der Hauptsache die Kostenaufgabe als korrekt. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und § 213 Satz 2 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und 153 Abs. 4 StG und § 213 Satz 2 StG). Die Gerichtskosten werden mit der bereits geleisteten Kautionsverrechnung verrechnet.

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