

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2007.00011 vom 27. Februar 2008

ZH Verwaltungsgericht, 2008-02-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2007.00011

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2007.00011 du 27 février 2008

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2007.00011 del 27 febbraio 2008

Regeste

Erbschaftssteuer (Nachveranlagung) | Rekurrentin erbt 1999 zum Ertragswert bewertete Grundstücke und schrieb sie im Jahr 2001 zum Verkauf aus. Daraufhin nahm die Finanzdirektion eine Nachveranlagung vor, weil die Grundstücke durch die Ausschreibung, die Verkaufsverhandlungen und das Einholen von Kaufofferten ihren landwirtschaftlichen Charakter verloren hätten bzw. zweckentfremdet worden seien (§ 17 ESchG). Die Indizien sprechen indessen gegen eine Zweckentfremdung: So existieren keine Anhaltspunkte dafür, dass die tatsächliche landwirtschaftliche Nutzung der Grundstücke (entscheidendes Kriterium) dauernd oder vorübergehend entgeltlich preisgegeben worden wäre. Dass der mündliche Pachtvertrag dem Nachweis für die weitere langfristige Nutzung möglicherweise nicht genügen würde, ist nicht entscheidend, geht es doch rückblickend um die Feststellung einer bereits eingetretenen Zweckentfremdung. Sodann spricht der Wortlaut von § 17 ESchG, wo die Veräusserung ausdrücklich und separat als Nachveranlagungsgrund genannt wird, dagegen, dass bereits eine bevorstehende Veräusserung als Zweckentfremdung betrachtet werden kann. Schliesslich erhielt die Rekurrentin kein Geld, d.h. der im Grundstück liegende Verkehrswert wurde nicht realisiert. Gutheissung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2007.00011 Entscheid der 2. Kammer vom 27. Februar 2008 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtssekretärin Silvia Hunziker. In Sachen A, vertreten durch RA B, Rekurrentin, gegen Staat Zürich, Rekursgegner, betreffend Erbschaftssteuer (Nachveranlagung), hat sich ergeben: I. 1994 starb C, geboren 1915, wohnhaft gewesen L-Strasse 01 in R. Mit Verfügung vom 19. März 1997 auferlegte die Finanzdirektion ihren Erben D und E gestützt auf § 22 Abs. 1, § 21 Abs. 4 und § 24 Abs. 2 sowie §§ 15-17 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986 (ESchG) unter Berücksichtigung des Freibetrags von Fr. 10'000.- gemäss § 21 Abs. 1 lit. b ESchG (damalige Fassung) Erbschaftssteuern von je Fr. Dabei wurden die Baugrundstücke Kat.Nrn. 04 und 03 in T sowie das landwirtschaftliche Grundstück Kat.Nr. 02 in S gemäss § 15 ESchG mit dem Ertragswert zum Vermögen gerechnet. Diese Verfügung blieb unanfechtet. Im Rahmen der Erbteilung vom 7. März 1996 wurden die genannten Grundstücke ins Alleineigentum des Miterben E übertragen. E verstarb am 26. Juli 1999 und hinterliess als Alleinerbin seine Ehefrau, A. Am 30. August 1999 wurde das Grundstück Kat.Nr. 02 in S verkauft. Die Liegenschaft Kat.Nr. 03 in T wurde im Jahr 2001 zum Verkauf ausgeschrieben. Bezüglich Kat.Nr. 04 teilte der Vertreter von A mit, dass es sich dabei um 1'515m² Garten, um den Umschwung des Mehrfamilienhauses

E. 2.1

Der Erbschaftssteuer unterliegen gemäss § 3 Abs. 1 ESchG alle Vermögensübergänge (Erbanfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen. Berechnet wird die Steuer vom Verkehrswert, den das übergegangene Vermögen im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs, mithin bei Eröffnung des Erbgangs, aufweist (§ 13 Abs. 1 in Verbindung mit § 7 lit. a ESchG; RB 1967 Nr. 42, RB 1967 Nr. 37 = ZR 67 Nr. 7). Dies ist hier der 27. September 1994. Dabei werden land- und forstwirtschaftliche Grundstücke zum Ertragswert bewertet (§ 15 ESchG). Wird ein derart privilegiert bewertetes Grundstück innert 20 Jahren ganz oder teilweise veräussert oder fallen innert dieser Frist die Voraussetzungen der Vorzugsbewertung dahin, wird die Steuer nachträglich vom damaligen Verkehrswert, höchstens jedoch vom erzielten Erlös berechnet und dem Veräusserer oder Eigentümer des Grundstücks auferlegt (§ 17 ESchG).

E. 2.2

Ausgehend von den Gesetzesmaterialien (Amtsblatt des Kantons Zürich 1985 S. 223 ff.) und vom Zweck der gesetzlich vorgeschriebenen Ertragswertbewertung landwirtschaftlicher Grundstücke, nämlich deren Übernahme zu erleichtern und dadurch den landwirtschaftlichen Charakter übernommener Grundstücke zu erhalten, hat das Verwaltungsgericht im Entscheid RB 1994 Nr. 67 (= ZStP 1994, 228) grundsätzliche Kriterien für die Qualifizierung eines Grundstücks als "landwirtschaftlich" im Sinn von § 15 ESchG aufgestellt. Danach ist die tatsächliche landwirtschaftliche Bewerbung des Grundstücks entscheidend, sofern dessen Zweckentfremdung – insbesondere Überbauung oder Veräusserung – nicht unmittelbar bevorsteht. 'Landwirtschaftlich' ist ein Grundstück, das der Urproduktion dient, d.h. der Nutzung vorab für Acker■, Obst■ und Gemüsebau, Anbau von Blumen und Zierpflanzen, Baumschulen, sowie Viehzucht und Nutztierhaltung. Nicht erforderlich ist, dass das übernommene Grundstück Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes (Betriebs) ist; es kann auch als Nebenerwerb oder aus Liebhaberei (Hobby) landwirtschaftlich beworben werden. Sodann kommt es nicht auf den Erschliessungsgrad oder die baurechtliche Zonenzugehörigkeit an (VGr, 1. März 2006, SR.2005.00018, www.vgrzh.ch). Geschieht die Nutzung nicht innerhalb eines Landwirtschaftsbetriebs, was sich nach objektiv-funktionellen Kriterien beurteilt, ist ein Mindestmass an beworbener Fläche bzw. gehaltener Tiere sowie eine gewisse Intensität und Professionalität der Bewirtschaftung erforderlich. Wie einleitend festgehalten wurde, zielt die Vorzugsbewertung zum Ertragswert auf eine erleichterte Übernahme der betroffenen Grundstücke ab, wodurch deren landwirtschaftliche Nutzung gefördert bzw. erst ermöglicht werden soll. Dass landwirtschaftlich genutzte Flächen in einer Bauzone nach dem Tod des Betriebsinhabers weiterhin in der angestammten oder in gleichartiger Weise beworben werden, setzt zunächst voraus, dass die Erben diese Absicht haben und auch kundtun. Dabei verlangt das Gesetz nicht die Bewirtschaftung durch den Eigentümer selbst, sondern lässt auch ein Pachtverhältnis genügen (RB 1993 Nr. 31; VGr, 1. März 2006, SR.2005.00018, E. 3.1, www.vgrzh.ch). Im Fall einer Fremdbewirtschaftung von Baulandgrundstücken muss allerdings – zur Vermeidung von Missbräuchen, die sich auch mit dem Institut der Nachveranlagung gemäss § 17 ESchG nicht ausschliessen lassen, – mit grosser Wahrscheinlichkeit feststehen, dass sie weiterhin langjährig der Landwirtschaft zur Verfügung steht. Ein solcher Nachweis kann etwa durch einen langdauernden Pachtvertrag geleistet werden (PVG 1998 Nr. 38; vgl. auch Karin Beerli-Looser [Die Erbschafts■ und

Schenkungssteuer im Kanton Thurgau, Zürich 1993, S. 249 mit Fn. 888]). Denn ein Pachtvertrag im Sinn von Art. 275 ff. des Obligationenrechts (OR) bzw. im Sinn des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1985 über die landwirtschaftliche Pacht (LPG) enthält zahlreiche Schutzbestimmungen zugunsten der Pächter, so etwa mit Bezug auf die Pachtdauer (Art. 7-9 LPG), den Eintritt eines Erwerbers in das bestehende Pachtverhältnis (Art. 14-15 LPG) und die Beendigung der Pacht (Art. 16-21 LPG), welche den Interessen von Eigentümern, die auf einen weiten Handlungsspielraum bedacht seien, entgegenstehe. Die Erben können jedoch auch anderweitige Dispositionen treffen, welche die langfristige landwirtschaftliche Nutzung in rechtlich verbindlicher Weise sicherstellen.

E. 2.3

Eine Nachveranlagung wird durchgeführt, wenn das privilegiert bewertete Grundstück innert 20 Jahren ganz oder teilweise veräussert wird oder aber die Voraussetzungen für die Vorzugsbewertung – auf andere Art und Weise, ohne eigentliche Veräusserung – dahinfallen (§ 17 Abs. 1 ESchG).

E. 2.3.1

Mit den "Voraussetzungen für die Vorzugsbewertung" in § 17 Abs. 1 ESchG sind dieselben Kriterien gemeint, aufgrund derer ein Grundstück – im Zeitpunkt der (Erst-) Veranlagung – als "landwirtschaftlich" im Sinn von § 15 ESchG beurteilt wurde. Dies ergibt sich zum einen aus dem Wortlaut und dem systematischen Zusammenhang von § 15 und § 17 ESchG. Zum anderen entspricht diese Auslegung dem Sinn und Zweck von § 17 Abs. 1 ESchG. Das Institut der Nachveranlagung dient der steuerlichen Gleichbehandlung von Grundstücken, deren Voraussetzungen für die Vorzugsbewertung nachträglich dahinfallen, und solchen, die von Anfang an nicht vorzugsweise bewertet wurden (Amtsblatt des Kantons Zürich 1985 S. 226), indem die unbesteuert gebliebene Differenz zwischen dem für die frühere Veranlagung massgebenden Wert und dem damaligen Verkehrswert nachträglich besteuert wird. Entgegen der Ansicht der Rekurrentin beurteilt es sich somit nach denselben Kriterien, ob ein Grundstück im Zeitpunkt der (Erst-) Veranlagung der Erbschaftssteuer als "landwirtschaftlich" im Sinn von § 15 ESchG qualifiziert werden kann und ob bei einem zunächst zum Ertragswert bewerteten landwirtschaftlichen Grundstück nachträglich eine Zweckentfremdung gemäss § 17 Abs. 1 ESchG stattgefunden hat.

E. 2.3.2

Eine Zweckentfremdung, welche wie die Veräusserung ganz oder teilweise erfolgen kann, ist demnach dann gegeben, wenn die landwirtschaftliche Nutzung des Grundstücks dauernd oder nur vorübergehend gegen Entgelt preisgegeben wird (Hans Ulrich Meuter, Ertragsbewertung und ergänzende Vermögenssteuer, ZStP1995, S. 10 f.; Markus Baumgartner, Vermögensbesteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke im Kanton Zürich, Zürich 2002, S. 132). Damit büsst das bis anhin steuerlich privilegierte Grundstück seinen bisherigen land- bzw. forstwirtschaftlichen Charakter ein. Am häufigsten erfolgt die Zweckentfremdung durch die Überbauung von ursprünglich land- oder forstwirtschaftlich genutztem Land mit nicht landwirtschaftlichen Gebäuden oder durch den Umbau eines landwirtschaftlichen Gebäudes, so dass dieses danach einem nicht landwirtschaftlichen Zweck dient. Sodann stellt die entgeltliche Einräumung eines befristeten Kiesausbeutungsrechts (RB 1979 Nr. 38) oder eines befristeten Baurechts (Baumgartner, S. 137) eine Zweckänderung dar. Auch vorübergehende Zweckentfremdungen können somit eine Nachveranlagung auslösen, wobei jedoch eine

gewisse Zeitdauer vorauszusetzen ist. Keine Zweckentfremdung läge deshalb bei der entgeltlichen Überlassung eines landwirtschaftlichen Grundstücks z.B. für ein Motocross-Rennen oder einen Zirkus vor (vgl. Meuter, S. 11 FN 33).

E. 2.4

Entscheidendes Kriterium – sowohl für die Qualifikation als 'landwirtschaftliches Grundstück' als auch für die Feststellung einer Zweckentfremdung – ist die tatsächliche landwirtschaftliche Nutzung des Grundstücks im Veranlagungszeitpunkt. Bei einer Zweckentfremdung geht es somit grundsätzlich darum, rückblickend einen allfälligen Wegfall der Voraussetzungen eines 'landwirtschaftlichen Grundstücks' festzustellen. Ob ein Grundstück voraussichtlich auch künftig 'landwirtschaftlich' genutzt werden wird, gilt es nur dann zu berücksichtigen, wenn eine Zweckentfremdung unmittelbar bevorsteht. Dies ist etwa der Fall, wenn ein Selbstbewirtschafter stirbt und kein Erbe in der Lage oder willens ist, den Betrieb zu übernehmen, und deshalb im Veranlagungszeitpunkt unklar ist, ob das Grundstück landwirtschaftlich genutzt wird.

3. 3.1 Was das entscheidende Kriterium – die tatsächliche landwirtschaftliche Nutzung des Grundstücks – angeht, enthalten die Akten keine Anhaltspunkte dafür, dass die tatsächliche landwirtschaftliche Nutzung der streitgegenständlichen Grundstücke dauernd oder vorübergehend gegen Entschädigung preisgegeben worden wäre. Gemäss Angaben der Rekurrentin hat seit dem Erbgang im Jahr 1994 keine Änderung in der Nutzung der Grundstücke stattgefunden: Sie würden unverändert zum Anbau von Biogemüse genutzt und dienen somit der Urproduktion. Der Rekursgegner bestreitet dies im Grunde genommen nicht, obwohl er bezüglich des Grundstücks Kat.Nr. 04 durchblicken lässt, dass es sich hierbei wohl "um den Garten bzw. die Wiese eines Mehrfamilienhauses" handle. Somit kann festgehalten werden, dass die tatsächliche landwirtschaftliche Nutzung im Zeitpunkt der Nachveranlagung (noch) nicht aufgegeben worden war. Die tatsächlichen Verhältnisse sprechen demnach für eine Qualifikation der streitgegenständlichen Grundstücke als 'landwirtschaftlich' im Sinn von § 15 ESchG und gegen eine Zweckentfremdung.

3.2 Die Rekurrentin macht geltend, das Grundstück habe entgegen der Ansicht des Rekursgegners durch die Ausschreibung, die Verkaufsverhandlungen sowie das Einholen von Kaufofferten seinen landwirtschaftlichen Charakter nicht verloren. Demgegenüber hat die Vorinstanz darin eine Zweckentfremdung erblickt, weil es sich um Bauland gehandelt habe, dessen Veräusserung und Zweckänderung unmittelbar bevorstanden habe, und es offensichtlich nicht beabsichtigt gewesen sei, das Bauland langfristig einer landwirtschaftlichen Nutzung zu erhalten. Der mündliche Pachtvertrag genüge im Fall einer Fremdbewirtschaftung gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts als erforderlicher Nachweis der Sicherstellung der langjährigen professionellen Nutzung nicht, weil er im Fall einer Veräusserung jederzeit hätte aufgelöst werden können.

3.2.1 Tatsächlich verlangte das Verwaltungsgericht im Fall einer Fremdbewirtschaftung einen langdauernden Pachtvertrag zwecks Nachweises, dass das Grundstück weiterhin langjährig der Landwirtschaft zur Verfügung steht (vgl. E. 2.2; z.B. VGr, 30. August 2000, SR.2000.00003; VGr, 11. Juni 2003, SR.2002.00013). In diesen von der Finanzdirektion angeführten Entscheiden war es im Veranlagungszeitpunkt unklar, ob das Grundstück landwirtschaftlich genutzt wurde. Da zudem konkrete Hinweise auf eine unmittelbar bevorstehende Zweckentfremdung hindeuteten, musste eine Prognose gestellt werden, ob die Kriterien für eine Vorzugsbewertung auch in Zukunft erfüllt sein würden. Ein Pachtvertrag wurde verlangt, weil im Fall einer Fremdbewirtschaftung ein Pachtvertrag angesichts der Kündigungsschutzbestimmungen ein gewichtiges Indiz dafür ist, dass die Erben die landwirtschaftliche Nutzung nicht aufzugeben trachten. Im Unterschied zu diesen

Fallkonstellationen geht es im vorliegenden Fall rückblickend um die Feststellung einer bereits eingetretenen Zweckentfremdung, die eine Nachveranlagung rechtfertigen würde, weshalb es nicht entscheidend ist, ob der mündliche Pachtvertrag dem Nachweis für die weitere langfristige landwirtschaftliche Nutzung genügen würde. Denn im Fall einer späteren Veräusserung oder Zweckentfremdung wäre ohnehin eine Nachveranlagung zum Verkehrswert durchzuführen. 3.2.2 Im Rahmen der Feststellung einer Zweckentfremdung könnte der Pachtvertrag von Belang sein, nämlich dann, wenn er vor dem Zeitpunkt der Nachveranlagung aufgelöst worden wäre, weil die Auflösung des Pachtvertrages auf eine Zweckentfremdung hindeuten könnte. Doch hierfür fehlen im vorliegenden Fall konkrete Anhaltspunkte. Vielmehr legt die Rekurrentin mittels einer Bestätigung des Pächters dar, dass der Pachtvertrag nicht aufgelöst worden sei. Der Rekursgegner bestreitet dies nicht, sondern bringt lediglich vor, der (mündliche) Pachtvertrag hätte jederzeit aufgelöst werden können und hätte somit einer Veräusserung nicht im Wege gestanden. Da deshalb davon auszugehen ist, dass der Pachtvertrag gerade nicht aufgelöst wurde, spricht auch dies dagegen, dass eine Zweckentfremdung eingetreten ist. 3.2.3 Die Ausschreibung, die Verkaufsverhandlungen und das Einholen von Kaufofferten mögen zwar eine bevorstehende Veräusserung indizieren. Die Tatsache, dass die Veräusserung in § 17 ESchG ausdrücklich und separat als Nachveranlagungsgrund genannt wird, spricht jedoch dagegen, dass eine bevorstehende Veräusserung und die damit einhergehenden Vorbereitungshandlungen bereits als (vorübergehende) Zweckentfremdung betrachtet werden können. Ansonsten hätte der Nachveranlagungsgrund der Veräusserung, wie die Rekurrentin zutreffend feststellt, keinen Sinn mehr. 3.2.4 Gegen eine (vorübergehende) Zweckentfremdung spricht ferner, dass die Rekurrentin für ihr Vorgehen kein Entgelt erhielt und damit den im Grundstück liegenden Verkehrswert nicht realisierte (vgl. E. 2.3.2). Der innere Grund für die Bewertung zum Ertragswert – nämlich der Umstand, dass der Verkehrswert eines landwirtschaftlichen Grundstücks den Ertragswert meist erheblich übersteigt (Amtsblatt des Kantons Zürich 1985 S. 223) – ist somit nicht entfallen, weshalb es nicht gerechtfertigt war, eine Nachveranlagung durchzuführen (vgl. auch RB 1975 Nr. 95). 3.3 Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass die Grundstücke trotz der Ausschreibung, der Verkaufsverhandlungen und dem Einholen von Kaufofferten weiterhin der Urproduktion dienen und somit als 'landwirtschaftliche Grundstücke' qualifiziert werden können. Die angeführten Indizien für eine Zweckentfremdung vermögen eine tatsächlich erfolgte Zweckänderung nicht nachzuweisen. Die landwirtschaftliche Nutzung wurde weder dauernd noch vorübergehend und nicht entgeltlich preisgegeben. Da es vorliegend darum geht, ob vor dem Zeitpunkt der Nachveranlagung eine Zweckentfremdung eingetreten ist, ist es nicht entscheidend, was die Rekurrentin danach mit den Grundstücken zu tun gedachte. Unter diesen Umständen ist ein Nachweis der Sicherstellung des langjährigen Pachtverhältnisses nicht erforderlich, weshalb auch davon abgesehen werden kann, den Pächter F als Zeugen einzuvernehmen, zumal es unbestritten ist, dass der Pachtvertrag vor der geltend gemachten Zweckentfremdung bestand und nicht aufgelöst wurde. Das führt zur Gutheissung des Rekurses. 4. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Rekursverfahrens dem unterliegenden Rekursgegner aufzuerlegen (§ 44 Abs. 1 Satz 1 ESchG). Der obsiegenden Rekurrentin steht eine angemessene Parteientschädigung zu, weil die Prozessführung den Beizug eines Rechtsbeistands rechtfertigte (§ 43 Abs. 4 ESchG in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959). Demgemäss entscheidet die Kammer :

E. 05

(Kat.Nr. 06) handle. Mit Verfügung vom 16. November 2001 änderte die Finanzdirektion die Verfügung vom 19. März 1997 ab und erhöhte die D und E auferlegte Steuer gestützt auf § 17 ESchG um je Fr. ... auf je Fr. ..., insgesamt um Fr. ... auf Fr. II. Die Finanzdirektion hiess die hiergegen erhobene Einsprache von A am 6. September 2007 teilweise gut, nämlich bezüglich der Verkehrswerte der streitbetroffenen Grundstücke, und setzte die Erbschaftssteuer von Fr. ... um Fr. ... auf Fr. ... herab. Hingegen wies sie die Einsprache ab, soweit sie die Nachveranlagung betraf, weil sie die Voraussetzungen für eine Nachveranlagung zu den vom Gutachter ermittelten Verkehrswerten als erfüllt erachtete. Denn das Grundstück Kat.Nr. 03 habe durch die Ausschreibung, die Verkaufsverhandlungen und das Einholen von Kaufofferten seinen landwirtschaftlichen Charakter verloren. Es komme nicht darauf an, ob der mündliche Pachtvertrag dem Nachweis dienen könnte, dass das Grundstück aus heutiger Sicht in naher Zukunft nicht verkauft werden soll, habe dieser Pachtvertrag doch – wie aus den Verkaufsverhandlungen geschlossen werden könne – einer Realisierung des Landes nicht entgegengestanden. Das Grundstück Kat.Nr. 04 sei nachzuveranlagen gewesen, da es ohne das daneben befindliche Industriebauland von der Grösse und der Lage her für eine professionelle landwirtschaftliche Nutzung nicht geeignet sei. Zum einen erfülle eine Fläche von 1'515m² das geforderte Mindestmass an beworbener Fläche nicht. Zum anderen wirke sich die Lage des Grundstücks unmittelbar neben einem Mehrfamilienhaus und der Zufahrt bzw. dem Zugang zur Garage für eine intensive landwirtschaftliche Nutzung nachteilig aus. Im Übrigen handle es sich wohl um den erweiterten Umschwung (Garten) von Kat.Nr. 06 mit einem Wohnhaus, wie die Einsprecherin auf Anfrage des kantonalen Steueramts zunächst habe mitteilen lassen. III. Mit Rekurs vom 18. September 2007 liess A dem Verwaltungsgericht beantragen, die Verfügung der Finanzdirektion aufzuheben und die Erbschaftssteuer von Fr. ... auf Fr. ... herabzusetzen. Überdies verlangte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Abteilung Erbschafts- und Schenkungssteuern des kantonalen Steueramts schloss am 18. Oktober 2007 auf Abweisung des Rekurses. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Gegen den Einspracheentscheid der Finanzdirektion kann der Steuerpflichtige nach § 43 Abs. 1 ESchG beim Verwaltungsgericht Rekurs erheben. Laut § 43 Abs. 4 ESchG sind die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuer sinngemäss anwendbar (vgl. §§ 147 ff. des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Mit Rekurs können laut § 43 Abs. 2 ESchG alle Mängel des angefochtenen Entscheids sowie des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Dabei sind neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig (VGr, 22. November 2000, ZStP 2001, S. 148 E. 1a mit Hinweisen). Das Verwaltungsgericht hat damit die gleiche freie und umfassende Prüfungsbefugnis wie die Finanzdirektion im Einspracheverfahren. Immerhin erfolgt im Rahmen des Rekursverfahrens eine Erweiterung der dem Pflichtigen obliegenden Mitwirkungspflicht in dem Sinn, als dieser den von ihm geforderten Nachweis durch eine substantiierte Sachdarstellung und Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln für die Richtigkeit seiner Darstellung anzutreten hat. Fehlt es daran, trifft das Verwaltungsgericht keine weitere Untersuchungspflicht; namentlich hat es nichts vorzukehren, um sich fehlende Grundlagen zu beschaffen (RB 1987 Nr. 35). 2.