

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2009.00009 vom 17. März 2010

ZH Verwaltungsgericht, 2010-03-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2009.00009](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2009.00009)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2009.00009 du 17 mars 2010

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2009.00009 del 17 marzo 2010

## Regeste

Erbschaftssteuer | Verletzung des rechtlichen Gehörs/Begründungspflicht Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten, mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken (E. 2.2). Gleichzeitig ist aber auf substantiierte Vorbringen, wozu auch Parteigutachten zählen, grundsätzlich angemessen einzugehen. Indem die Vorinstanz die Parteigutachten ohne jegliche Begründung nicht berücksichtigte, verletzte sie die Begründungspflicht (E. 2.3). Eine Heilung der Gehörsverletzung durch die nachgeschobene Begründung mit Duplik ist zu verneinen (E. 2.4.2). Rückweisung.

## Erwägungen

### E. 2

B, beide vertreten durch C AG, Rekurrende, gegen Staat Zürich, Rekursgegner, betreffend Erbschaftssteuer, hat sich ergeben: I. Am 8. Juli 2004 starb D, geboren 1923, wohnhaft gewesen an der E-Strasse 01 in Zürich. In seinem Testament hatte er A und B je zur Hälfte als alleinige Erben seines Nachlasses eingesetzt. Die Erbschaft beinhaltete unter anderem das Grundstück Kat.-Nr. 02 an der F-Strasse in G sowie einen Anteil von ■ am Grundstück Kat.-Nr. 03 an der H-Strasse in I. Mit Verfügung vom 15. September 2008 auferlegte die Finanzdirektion des Kantons Zürich A und B gestützt auf § 23 Abs. 1 lit. f des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986 (ESchG) je eine Erbschaftssteuer von Fr. ....-, insgesamt von Fr. ....-. Die Finanzdirektion hiess die dagegen erhobene Einsprache von A und B am 26. November 2009 teilweise gut und setzte die Erbschaftssteuer je auf Fr. ....-, insgesamt auf Fr. ....-, herab. Sie berücksichtigte bei der Berechnung des Verkehrswerts des Grundstücks Kat.-Nr. 03 in I das Verkehrswertgutachten des beigezogenen Schätzungsexperten J und reduzierte den Verkehrswert des sich in der Nachlassmasse befindlichen Grundstücksanteils von einem Drittel um Fr. ....-. II. Mit Rekurs vom 11. Dezember 2009 liessen A und B dem Verwaltungsgericht beantragen, das erbschaftssteuerpflichtige Vermögen auf Fr. ....- festzusetzen und demnach die zu bezahlenden Erbschaftssteuern auf je Fr. ....-, insgesamt Fr. ....- zu reduzieren. Das kantonale Steueramt schloss in seiner Rekursantwort auf Abweisung des Rechtsmittels. Mit Verfügung vom 7. Januar 2010 ordnete das

Verwaltungsgericht einen zweiten Schriftenwechsel an. In ihrer Replik hielten A und B an ihrem Rekursantrag fest. Das kantonale Steueramt teilte dem Verwaltungsgericht am 26. Januar 2010 mit, dass es auf eine Duplik verzichte. 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).

### **E. 2.1**

Da der angefochtene Entscheid ohne Weiteres aufzuheben ist, wenn der in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verankerte Grundsatz des rechtlichen Gehörs verletzt wurde, ist über diese Frage formeller Natur vorab zu entscheiden (BGE 135 I 187 E. 2.2; BGE 126 I 15 E. 2; BGE 125 I 113 E. 3).

### **E. 2.2**

Der Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV verlangt, dass die Behörde die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt (BGE 124 I 49 E. 3a; BGE 124 I 241 E. 2, je mit Hinweisen). Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten, mit jeder tatbestandlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken (vgl. statt vieler BGr, 15. Oktober 2009, 2C\_301/2009, E. 4.4, [www.bger.ch](http://www.bger.ch); BGE 134 I 83 E. 4.1 mit Hinweisen). Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (vgl. BGE 134 I 83 E. 4.1; BGE 133 III 439 E. 3.3; BGE 130 II 530 E. 4.3; BGE 129 I 232 E. 3.2; BGE 126 I 97 E. 2b, je mit Hinweisen). Zudem kann durch die Verpflichtung zur Offenlegung der Entscheidungsgründe verhindert werden, dass sich die Behörde von unsachlichen Motiven leiten lässt. Die Begründungspflicht erscheint so nicht nur als ein bedeutsames Element transparenter Entscheidungsfindung, sondern dient zugleich auch der wirksamen Selbstkontrolle der Behörde (BGE 112 Ia 107 E. 2b).

### **E. 2.3**

Weder im Einschätzungs- noch im Einspracheentscheid wird auf die Parteigutachten eingegangen; lediglich in der Prozessgeschichte des Einspracheentscheids werden sie erwähnt. Die Vorinstanz legt in ihren Erwägungen zwar dar, weshalb sie bei der Ermittlung der Verkehrswerte auf Vergleichszahlen (betreffend das Grundstück in G) bzw. auf das Amtsgutachten (betreffend das Grundstück in I) abstellt. Nachdem die Pflichtigen bereits im Einschätzungsverfahren für beide streitbetroffenen Grundstücke je ein Parteigutachten eingereicht und die Bewertungen der Vorinstanzen anhand der Vergleichszahlen sowie des Amtsgutachtens – wenn auch nicht detailliert – bestritten hatten, wäre es angebracht gewesen, auf die Parteigutachten angemessen einzugehen und die Gründe darzulegen, weshalb sie nicht berücksichtigt werden konnten. Nach dem in E. 2.2 Gesagten musste sich die Vorinstanz nicht mit jedem einzelnen Einwand der Pflichtigen auseinandersetzen, sondern durfte sich auf die wesentlichen Gesichtspunkte beschränken und – gegebenenfalls auch in antizipierter Beweismwürdigung – gewisse Vorbringen unberücksichtigt lassen. Gleichzeitig ist aber auf substantiierte Vorbringen, wozu auch Parteigutachten zählen, grundsätzlich angemessen einzugehen. Indem die Vorinstanz die Parteigutachten ohne jegliche Begründung nicht berücksichtigte, war es für die Pflichtigen nicht ersichtlich, aus welchem Grund die Finanzdirektion ihre Argumente verworfen hat. Daher ist eine Verletzung der Begründungspflicht und damit des rechtlichen Gehörs zu bejahen.

#### **E. 2.4**

Zu prüfen bleibt, ob diese Gehörsverletzung dadurch geheilt worden ist, dass die Finanzdirektion die Begründung mit Rekursantwort nachschob und das Verwaltungsgericht den Pflichtigen in einem zweiten Schriftenwechsel Gelegenheit einräumte, zur nachgeschobenen Begründung Stellung zu nehmen.

##### **E. 2.4.1**

Die Heilung einer Verletzung des rechtlichen Gehörs ist im Rechtsmittelverfahren möglich, wenn die Überprüfungsbefugnis (Kognition) der Rechtsmittelbehörde gegenüber der Vorinstanz nicht eingeschränkt ist und dem Betroffenen kein Nachteil erwächst (BGE 129 I 129 E. 2.2.3; BGE 126 I 68 E. 2; BGE 125 I 209 E. 9). Da das Verwaltungsgericht über eine solche uneingeschränkte Überprüfungsbefugnis verfügt (§ 43 Abs. 2 ESchG), kann eine Verletzung des rechtlichen Gehörs grundsätzlich im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens geheilt werden (vgl. Martin Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. A., Basel etc. 2008, Art. 114 DBG N. 10). Ausgeschlossen ist eine Heilung aber dann, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung handelt (BGE 126 I 68 E. 2). Die Lehre (vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Zürich 2006, Rz. 986 f. und 1710 f.) kritisiert indessen diese Praxis, weil durch die Heilung der Instanzenzug verkürzt wird und die Gefahr vermehrter Missachtung des Gehörsanspruchs besteht, wenn Verstösse nicht sanktioniert werden. Die Heilung wird deshalb bisweilen nur zugelassen, wenn sie im Interesse des Betroffenen liegt (BGE 132 V 387). Auch das Bundesgericht ist zurückhaltender geworden, die Heilung "soll die Ausnahme bleiben" (BGr, 4. Mai 2009, 1C\_377/2008, E. 2.5, [www.bger.ch](http://www.bger.ch); BGE 134 I 331 E. 3.1; BGE 126 I 68 E. 2).

##### **E. 2.4.2**

Die Begründung dient vor allem dazu, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und diesen sachgerecht anfechten kann. Mangels

Begründung, weshalb die von den Pflichtigen beigebrachten Parteigutachten nicht berücksichtigt worden sind, waren die Pflichtigen nicht in der Lage, den Entscheid sachgerecht anzufechten. Vielmehr waren sie gezwungen, in ihrer Rekurschrift ihre Argumente zu wiederholen und wiederum auf ihre Parteigutachten zu verweisen. Grundsätzlich kann aber einem Pflichtigen nicht zugemutet werden, zur Verwirklichung der Begründungspflicht ein Rechtsmittel ergreifen bzw. sich die Begründung selbst zusammenstellen zu müssen. Ausserdem wird das Abschätzen der Prozessaussichten vor dem Einlegen des Rechtsmittels durch die nachgeschobene Begründung verunmöglicht; dieser Mangel kann im Verlauf des Verfahrens auch nicht durch einen zweiten Schriftenwechsel behoben werden. Nach dem Gesagten ist der Rekurs zwecks Wahrung des Instanzenzugs an die Finanzdirektion zur Ausfällung eines neuen begründeten Einspracheentscheids zurückzuweisen.

### **E. 3**

Dem Verfahrensausgang entsprechend rechtfertigt sich, die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 44 Abs. 1 Satz 2 ESchG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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