

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}  
2C\_6/2011

Urteil vom 16. Mai 2011  
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Zünd, Präsident,  
Bundesrichter Karlen,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
Gerichtsschreiber Küng.

Verfahrensbeteiligte  
X. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
vertreten durch SwissInterTax AG,

gegen

Gemeinde A. \_\_\_\_\_, Gemeinderat.

Gegenstand  
Grundstückgewinnsteuer,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 27. Oktober 2010.

Sachverhalt:

A.  
X. \_\_\_\_\_ veräusserte am 7. Mai bzw. 20. November 2008 die Landanteile für vier Eigentumswohnungen an der Z. \_\_\_\_\_ strasse in A. \_\_\_\_\_ zum Preis von Fr. 197'000.--, Fr. 129'000.--, Fr. 119'000.-- bzw. Fr. 699'000.-- (Land und Gebäude). Da er trotz entsprechender Mahnung keine Steuererklärungen samt Bauabrechnung sowie keine Architektur-, Generalunternehmer- und Konsortialverträge einreichte, wurde er am 8. Juni 2009 vom Gemeinderat A. \_\_\_\_\_ aufgrund dieser Handänderungen nach pflichtgemäsem Ermessen aufgrund von geschätzten Grundstückgewinnen von Fr. 88'600.--, Fr. 57'500.--, Fr. 57'000.-- bzw. Fr. 111'500.-- mit Grundstückgewinnsteuern von Fr. 25'410.--, Fr. 14'525.--, Fr. 14'350.-- bzw. Fr. 34'000.-- veranlagt. Seine dagegen gerichteten kantonalen Rechtsmittel blieben ohne Erfolg.

B.  
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen den zuletzt ergangenen Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 27. Oktober 2010 beantragt X. \_\_\_\_\_ dem Bundesgericht, die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen, eventuell die veranlagten Grundstückgewinnsteuern aufzuheben.

Die Gemeinde A. \_\_\_\_\_ schliesst auf Abweisung der Beschwerde.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich stellt den Antrag, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat auf einen Antrag verzichtet, weil keine Verletzung des Steuerharmonisierungsgesetzes ersichtlich sei.

Erwägungen:

1.

1.1 Angefochten ist ein kantonal letztinstanzlicher Entscheid betreffend die Grundstückgewinnsteuer (§§ 205 ff. des kantonalen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG/ZH]). Gegen solche Entscheide ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 86 Abs. 2 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]). Als Adressat des angefochtenen Entscheids ist der Steuerpflichtige ohne Weiteres zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf das frist- und formgerecht eingereichte Rechtsmittel ist daher grundsätzlich einzutreten.

1.2 Mit der Beschwerde kann eine Rechtsverletzung gemäss Art. 95 f. BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG); es legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann nur gerügt werden, dass diese Feststellungen offensichtlich unrichtig seien oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen.

1.3 Die Auslegung und Anwendung von kantonalem und kommunalem Recht überprüft das Bundesgericht nur darauf hin, ob sie im Sinne von Art. 9 BV willkürlich sind oder in anderer Weise gegen verfassungsmässige Rechte verstossen; die Verletzung von kantonalem einfachen Recht ist kein selbständiger Beschwerdegrund (Urteil 2C\_354/2009 vom 30. Juni 2010 E. 3.3).

2.

2.1 Die Zürcher Gemeinden erheben gestützt auf § 216 StG/ZH von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben, beim Veräusserer auf dem Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 219 Abs. 1 StG/ZH), eine Grundstückgewinnsteuer (vgl. auch Art. 12 StHG), wobei die Bestimmungen über die Staatssteuern sinngemäss Anwendung finden (§ 206 StG/ZH).

2.2 Nach § 226 und § 135 Abs. 2 in Verbindung mit § 206 StG ZH ist der Steuerpflichtige gehalten, eine Steuererklärung sowie auf Verlangen der Steuerbehörden (unter anderem) schriftlich Auskunft zu erteilen und Belege einzureichen. Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt die Veranlagungsbehörde laut § 139 Abs. 2 StG/ZH (in Verbindung mit § 206 StG/ZH) eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Diese kann nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (§ 140 StG/ZH). Diese Regelung entspricht der Vorgabe von Art. 42 Abs. 1 und 2, Art. 46 Abs. 3 und Art. 48 Abs. 2 StHG.

2.3 Der Beschwerdeführer hat innert der ihm angesetzten Frist für die in Frage stehenden Handänderungen trotz Mahnung keine Steuererklärungen abgegeben und die von ihm verlangten Unterlagen - Bauabrechnung sowie Architektur-, Generalunternehmer- und Konsortialverträge - nicht eingereicht. Er räumt denn auch selber ausdrücklich ein, dass er für die Grundstückgewinnsteuer zu Recht nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt worden sei.

3.

3.1 Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit einer Ermessensveranlagung kann auf zwei Arten erbracht werden: Einerseits kann durch das Beibringen von Beweismitteln die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts beseitigt und auf diese Weise die zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren ermöglicht werden. Diesfalls ist die angefochtene Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen und die Untersuchungspflicht lebt wieder auf. Da sonst die Steuerfaktoren nicht zuverlässig ermittelt werden können, bildet Grundvoraussetzung für den Ersatz der angefochtenen Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung, dass die versäumten Verfahrenspflichten nachgeholt werden und eine substantiierte Sachdarstellung erfolgt (Urteil 2C\_311/2010 vom 22. Dezember 2010 E. 3.2 f., mit Hinweisen auf Rechtsprechung und Literatur). Eine ungenügend substantiierte Sachdarstellung kann weder im Beweisverfahren noch in einer persönlichen Befragung nachgeholt werden (Urteil 2C\_354/2009 vom 30. Juni 2010 E. 4.3). Der Unrichtigkeitsnachweis ist umfassend zu führen und kann nicht nur einzelne Positionen der Ermessensveranlagung betreffen (Urteil 2C\_620/2007 vom 2. Juli 2008 E. 2.1). Hat der Pflichtige seine

Verfahrenspflichten nicht erfüllt, ist die Pflicht der Behörden, zusätzliche Untersuchungsmassnahmen zu treffen, wegen der fundamentalen Bedeutung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen an der Sachverhaltsfeststellung eng auszulegen (MARTIN ZWEIFEL/PETER ATHANAS, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl., 2002, N. 38c zu Art. 46 StHG). Denn es kann im Bereich der Massenverwaltung nicht dem Belieben des Steuerpflichtigen überlassen bleiben, zwar seinen

Verfahrenspflichten nicht nachzukommen aber im Falle einer für ihn ungünstigen Ermessenseinschätzung dennoch eine weitgehend ordentliche Veranlagung mit entsprechenden weiteren behördlichen Abklärungen zu verlangen.

Andererseits ist aber auch möglich, anhand der beigebrachten Beweismittel darzutun, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich übersetzt ist (Urteil 2C\_311/2010 vom 22. Dezember 2010 E. 3.2 f., mit Hinweisen auf Rechtsprechung und Literatur).

### 3.2

3.2.1 Die Vorinstanz hat in diesem Zusammenhang erkannt, der Steuerpflichtige habe den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit wegen des im Beschwerdeverfahren geltenden Novenverbots im Einspracheverfahren, spätestens aber im Rekursverfahren zu erbringen, und zwar dadurch, dass er innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten (vollständig) nachhole, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substanziierte Sachdarstellung gebe und hierfür notwendige Beweismittel beibringe oder zumindest anbiete. Nur unter diesen formellen Voraussetzungen werde der Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen und sei die Einsprache- beziehungsweise Rekursbehörde zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet. Andernfalls gelte der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenseinschätzung als solche bestehen bleibe und einzig ihrer Höhe nach der Prüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit unterliege.

3.2.2 Diese Ausführungen sind bundesrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. FELIX RICHNER UND ANDERE, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., 2006, N. 64 ff. zu § 140 StG/ZH; MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, § 20 Rz. 23 ff.). Namentlich das erwähnte Novenverbot ist vom Bundesgericht als bundesrechtskonform erachtet worden (vgl. BGE 131 II 548).

3.2.3 Soweit der Unrichtigkeitsnachweis die Anlagekosten betrifft, hat der Steuerpflichtige diese als steuermindernde Tatsachen auch bei einer Ermessenstaxation somit innerhalb der Einsprache- bzw. Rekursfrist nachzuweisen.

3.2.4 Die Vorinstanz hat festgestellt, der Beschwerdeführer habe zwar im Einsprache- und Rekursverfahren die Steuererklärung eingereicht, nicht aber die von ihm einverlangten Architektur-, Generalunternehmer- und Konsortialverträge. Anstelle der geforderten Bauabrechnung habe er bloss eine Aufstellung der Aufwendungen für Erwerb, Erstellung und Veräusserung der Liegenschaftsanteile beigelegt. Darüber hinaus fehlten auch die Zahlungsnachweise, deren Vorliegen für die Anerkennung von Aufwendungen unerlässlich sei. Mangels entsprechender Angaben habe auch nicht nachgeprüft werden können, in welchem Umfang der Pflichtige oder die Mäklerin selber am Baukonsortium beteiligt gewesen sei. Dies könne mit Blick auf eine mögliche Gewinnverschiebung vom Land- in den Werkpreis- bzw. Generalunternehmerpreis rechtserheblich sein. Die Beteiligung der Mäklerin am Konsortium sei mit Bezug auf die Qualifikation ihrer Leistung als Eigen- oder Fremdprovision wesentlich; lediglich die (neue) Behauptung in der Beschwerde, die Mäklerin sei am Konsortium nicht beteiligt, reiche nicht aus. Damit habe der Beschwerdeführer den von § 140 Abs. 2 StG ZH verlangten Nachweis der Unrichtigkeit der getroffenen Ermessenseinschätzung nicht erbracht und die geltend

gemachten Aufwendungen nicht hinreichend substanziiert. Unter diesen Umständen habe eine weitere Untersuchung und Beweisabnahme durch die Vorinstanzen unterbleiben dürfen und müssen.

3.2.5 Vorliegend hat der Beschwerdeführer im Anschluss an die Ermessenseinschätzung zwar einzelne unerfüllte Verfahrenspflichten nachgeholt. So hat er im Einspracheverfahren die amtlichen Steuerklärungsformulare unterzeichnet nachgereicht. Dagegen gelang es ihm in den Rechtsmittelverfahren nur in ungenügender Masse, behauptete Aufwendungen nachträglich zu substanziiieren. Unklar und nicht hinreichend belegt blieben etwa die geltend gemachten "Verkaufskosten Dritte", da insoweit nicht dargelegt ist, inwiefern der betreffende Handwerksbetrieb (B. \_\_\_\_\_) Vermittlungstätigkeiten entfaltet hat; blosser Rechnungen und Quittungen reichen dafür nicht aus (vgl. Urteil 2C\_652/2008 vom 20. Mai 2009 E. 3.4). Auch für die Rechnungen des Notariats und Grundbuchamtes fehlten Zahlungsnachweise. Bezüglich der Kosten für das erste, nicht ausgeführte Projekt ist nicht aufgezeigt worden, inwiefern und in welchem Umfang der Beschwerdeführer an der Baugesellschaft beteiligt war. Unklar geblieben ist schliesslich, ob die als Mäklerin tätig gewordene B. \_\_\_\_\_ an der Baugesellschaft beteiligt war. Davon, dass der Beschwerdeführer mit seinen Vorbringen oder angebotenen Beweisen, die zudem genau hätten bezeichnet werden müssen, die offenkundige

Ungewissheit in Bezug auf den Sachverhalt beseitigt hätte, kann keine Rede sein. Angesichts der offensichtlich mangelhaften Substanzierung war die kantonale Behörde entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers denn auch nicht verpflichtet, zusätzliche Abklärungen zu treffen.

Insofern durfte die Vorinstanz ohne Willkür oder andere Verletzung von Verfassungsrecht erkennen,

dass der vom Steuerpflichtigen beabsichtigte Unrichtigkeitsnachweis als missglückt anzusehen sei.

### 3.3

3.3.1 Zu prüfen ist somit lediglich, ob die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig ausgefallen ist. Bezüglich des quantitativen Elements der Ermessensveranlagung können nur grobe Schätzungsfehler gerügt werden. Offensichtlich unrichtig ist etwa eine Ermessensveranlagung, die einen wesentlichen Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat bzw. wenn der kantonalen Behörde augenfällige Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind (Urteil 2C\_311/2010 vom 22. Dezember 2010 E. 3.4).

3.3.2 Die Vorinstanz hat dazu ausgeführt, die Rekurskommission habe die Schätzung der kommunalen Grundsteuerbehörde überprüft, indem sie auf den Vorwurf, die Einschätzung sei nicht pflichtgemäss erfolgt, mit Bezug auf den auf 2 % geschätzten Zuschlag zu den Baukosten gemäss Gebäudeversicherung eingegangen sei und diesen mit Blick auf die fehlenden Unterlagen verworfen habe. Der Auffassung, dass der Zuschlag stets auf 20 % festzulegen sei, könne aufgrund fehlender statistisch gesicherter Erfahrungszahlen nicht beigetreten werden; vielmehr komme es auf die Verhältnisse des Einzelfalls an. Angesichts der wenig aussagekräftigen Aktenlage könne nicht gesagt werden, die nach Ermessen getroffenen Schätzungen seien willkürlich und damit offensichtlich unrichtig erfolgt.

3.3.3 Diese Begründung verletzt kein Bundesrecht. Denn der Hinweis, der Zuschlag von 2 % für Umgebungsarbeiten zu der Schätzung der Gebäudeversicherung lässt diese Schätzung mangels verbindlicher Prozentvorgaben - der Beschwerdeführer belegt nicht, dass im Kanton Zürich durch die Steuerverwaltung grundsätzlich 20 % der Schätzung der Gebäudeversicherung als Bauneben- und Umgebungskosten anerkannt werden - nicht unhaltbar erscheinen. Auch der Nichteinbezug der Kosten für das erste Projekt sowie der Mäklerprovision und der Notariatskosten ist mangels ausreichender Substanziierung derselben nicht zu beanstanden. Namentlich ergibt sich nicht aus der Sachverhaltsdarstellung, in welchem Umfang der Beschwerdeführer die geltend gemachten Kosten getragen hat. Der sich aus der Schätzung ergebende Gewinn von rund Fr. 80'000.-- pro Eigentumswohnung erscheint im Übrigen in einer Zürcher Gemeinde jedenfalls nicht als offensichtlich übermässig. Da mangels genauer Abrechnungen namentlich nicht auf die - üblicherweise massgebenden - ausgewiesenen Baukosten abgestellt werden kann (vgl. Urteil 2C\_311/2010 vom 22. Dezember 2010 E. 3.4), kann nicht gesagt werden, dass die Schätzung sachlich nicht begründbar wäre, sich auf sachwidrige Grundlagen stützen

würde oder mit den aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden könnte (vgl. MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, a.a.O., § 21 N. 29; FELIX RICHNER UND ANDERE, a.a.O., N. 80 zu § 140 StG/ZH); zudem ist die Gemeinde bei der Gewinnschätzung massgeblich von Erfahrungszahlen bei vergleichbaren Bauprojekten ausgegangen (Vernehmlassungen vom 4. Januar 2010 bzw. 21. Juni 2010 an die Steuerrekurskommission bzw. an die Vorinstanz), was vom Beschwerdeführer nicht grundsätzlich in Frage gestellt wird.

3.4 Die ermessensweise festgelegte Höhe der Grundstückgewinne kann nach dem Ausgeführten nicht als offensichtlich unrichtig bzw. willkürlich bezeichnet werden.

## 4.

Die Beschwerde ist aus diesen Gründen abzuweisen. Entsprechend diesem Ausgang hat der Beschwerdeführer die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

### 1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

### 2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

### 3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 16. Mai 2011

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Zünd Küng