



Entscheid

26. März 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A AG,

vertreten durch B,

Rekurrentin,

gegen

Gemeinde C,

vertreten durch den Finanzausschuss,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer (Revision)

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) veräusserte am ... 2012 das im Bau-recht auf dem Grundstück Kat.-Nr. ... erstellte Wohnhaus mit Büro Vers.-Nr. ..., Ortsteil D, in der Gemeinde C, für Fr. 800'000.- an E und F. Weil die Pflichtige eine Ersatzlie-genschaft für Fr. 2'350'000.- erworben hatte, beschloss der Finanzausschuss der Ge-meinde C am 15. April 2014 gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. g des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG), für den Grundstücksgewinn von Fr. 505'500.- vollumfänglich Steuer-aufschub zu gewähren. Bei der Gewinnermittlung ging die Behörde – wie von der Pflichtigen deklariert – von einem Erwerbspreis am ... 1993 von Fr. 0.- und wertver-mehrenden Aufwendungen von Fr. 294'500.- aus. Diese Veranlagung erwuchs unan-gefochten in Rechtskraft.

B. Mit Revisionsgesuch vom 6. September 2017 liess die Pflichtige dem Finanzausschuss beantragen, den Veranlagungsentscheid vom 15. April 2014 aufzu-heben und einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 63'680.- zu veranlagern, der ebenfalls aufzuschieben sei. Am 19. September 2017 trat die Behörde auf das Gesuch nicht ein.

C. Eine von der Pflichtigen hiergegen erhobene Einsprache wies der Finanz-ausschuss am 13. Juli 2018 ab.

D. Mit Rekurs vom 22./23. Juli 2018 liess die Pflichtige dem Steuerrekurs-gericht beantragen:

- "1. Es sei der Einsprache-Entscheid vom 13. Juli 2018 aufzuheben.
2. Es sei festzustellen, dass eine Verletzung eines wesentlichen Verfahrensgrund-satzes im Sinn von § 155 Abs. 1 lit. b StG vorliege.
3. Es sei ein steuerbarer Grundstücksgewinn von Fr. 63'380.- [recte: Fr. 63'680.-] zu veranlagern, welcher im Sinne von § 216 Abs. 3 lit. g StG aufzuschieben sei.
4. Eventualiter sei das Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit der Sachverhalt und eine korrekte Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer vorge-nommen werden kann.
5. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Rekursgegnerin. Es sei der Rekurrentin eine Parteientschädigung zuzusprechen. [...]"

In seiner Rekursantwort vom 30. August 2018 schloss der Finanzausschuss auf Abweisung des Rechtsmittels.

Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen ist, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückzukommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 51 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) resp. § 206 StG i.V.m. § 155 Abs. 1 StG kann ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Pflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b) oder wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Ausgeschlossen ist die Revision, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 155 Abs. 2 StG). Laut § 156 StG ist das Revisionsbegehren innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes (relative Frist), spätestens aber innert zehn Jahren nach Mitteilung des Entscheids (absolute Frist) einzureichen. Bei diesen Fristen handelt es sich um Verwirkungsfristen.

b) Nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind nicht nur die Rückkommensgründe (Revision, Berichtigung, Nachsteuer), sondern auch die gesetzlichen Revisionsgründe selbst (Art. 147 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG]; Art. 51 StHG) als abschliessend zu verstehen. Das besonders streng ausgebildete abgaberechtliche Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) lässt weder aussergesetzliche noch übergesetzliche Revisionsgründe zu (BGr, 5. Oktober 2017, 2C_706/2017, E. 3.1; BGr, 19. Juni 2017, 2C_487/2017, E. 3.1; BGr, 5. Dezember 2016, 2C_1075/2016, E. 3.4; BGr, 22. August 2016, 2C_47/2016, E. 3.4; BGr, 8. Juli 2015, 2C_961/2014, E. 3.2). Damit besteht für

die von einem Teil der Lehre (u.a. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 147 N 33 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 147 N 20 StG, je mit Hinweisen) aus Art. 8 und 9 BV abgeleiteten Generalklausel, wonach eine Revision auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage zulässig sein soll, wenn deren Verweigerung unter dem Aspekt der Gerechtigkeit zu stossenden, schockierenden und unhaltbaren Ergebnissen führen würde, kein Raum mehr (zum Ganzen: Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. A., 2018, § 26 N 80).

2. Obwohl die Grundstückgewinnsteuer im Veranlagungsentscheid vom 15. April 2014 vollumfänglich aufgeschoben worden ist, gesteht die bundesgerichtliche Rechtsprechung der Pflichtigen ein aktuelles Rechtsschutzinteresse an der Feststellung der Höhe des aufgeschobenen Grundstückgewinns zu (BGE 137 II 419).

3. a) Der Finanzausschuss erwog im Einspracheentscheid, dass die Pflichtige keine neuen Tatsachen vorgebracht habe, die nicht schon im Zeitpunkt der Veranlagung bekannt gewesen seien. Der Umstand, dass ein neuer Vertreter die Pflichtige auf einen möglichen Mangel der Veranlagung aufmerksam gemacht habe, stelle die Revisionsfrist von 90 Tagen nicht wieder her. Eine allfällige Verletzung von Verfahrensvorschriften hätte mit Einsprache gegen die Veranlagung vom 15. April 2014 gerügt werden müssen und könne nicht mehr Gegenstand eines Revisionsverfahrens bilden. An diesem Standpunkt hält die Behörde auch in der Rekursantwort fest. Wenn ein neu bestellter Vertreter eine allfällig unrichtige Veranlagung im Nachhinein entdecke, beginne deswegen nicht die Revisionsfrist neu zu laufen.

b) Die Pflichtige bringt zur Rekursbegründung vor, dass die Rekursgegnerin ihre Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vom März 2013 "tel quel" übernommen habe. Der neue Vertreter habe das Mandat am ... Juli 2017 übernommen und daraufhin am 6. September 2017 das Revisionsgesuch gegen den Veranlagungsentscheid vom 15. April 2014 eingereicht. Damit seien sowohl die relative als auch die absolute Frist von § 156 StG eingehalten. Anlässlich der im Einspracheverfahren erfolgten Anhörung habe die Rekursgegnerin eingeräumt, dass die Veranlagung "ungenügend und falsch" vorgenommen worden sei. Gleichwohl lehne sie eine Korrektur auf dem Revisionsweg ab. Vorliegend seien die gesamten wertvermehrenden Aufwendun-

gen von Fr. 736'320.- aktiviert und in den folgenden Jahren nach Abschreibungen von Fr. 441'820.- bis zum Verkauf auf einen Buchwert von Fr. 294'500.- abgeschrieben worden. Die Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuern, die wertvermehrende Aufwendungen von Fr. 294'500.- ausweise, sei vom Pflichtigen wider besseres Wissen falsch ausgefüllt worden; richtigerweise hätten nach dem Gesagten Aufwendungen von Fr. 736'320.- geltend gemacht werden müssen. Somit habe der steuerpflichtige Grundstücksgewinn nur Fr. 63'680.- und nicht Fr. 505'500.- betragen. Aufgrund dieses Fehlers käme es bei einem Verkauf des Ersatzobjekts zu einer Überbesteuerung. Entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin liege der Revisionsgrund der Verletzung von wesentlichen Verfahrensgrundsätzen im Sinn von § 155 Abs. 1 lit. b StG vor. Der Pflichtigen könne keine Missachtung der zumutbaren Sorgfalt entgegengehalten werden; vielmehr hätte die fachkundige Behörde den Fehler erkennen und korrigieren müssen. Weil der Finanzausschuss die Veranlagung entsprechend der Steuererklärung vorgenommen habe, habe für die Pflichtigen kein Anlass bestanden, an deren Richtigkeit zu zweifeln. Selbst wenn die Pflichtige die zumutbare Sorgfalt nicht gewahrt hätte, würde die Verweigerung der Revision zu einem stossenden, dem Gerechtigkeitsgefühl widersprechenden Ergebnis führen.

c) aa) Streitgegenstand bildet nur die Frage, ob die Rekursgegnerin auf das Revisionsgesuch hätte eintreten müssen, nicht aber dessen materielle Beurteilung (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 140 N 44 DBG und § 147 N 43 StG, auch zum Folgenden). Würde sich der Einspracheentscheid der Rekursgegnerin, womit das Nichteintreten auf das Revisionsgesuch bestätigt worden ist, als gesetzeswidrig erweisen, wären die Akten zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs zur materiellen Überprüfung der Einschätzung an jene zurückzuweisen. Dementsprechend ist auf den Rekurs nur insoweit einzutreten, als die Pflichtige die Aufhebung des Einspracheentscheids verlangt, hingegen nicht auf den materiellen Antrag betreffend Ermässigung des Grundstückgewinns.

bb) Wie in E. 1a erwähnt, ist die Revision ausgeschlossen, wenn der Antragsteller das nunmehr als Revisionsgrund Vorgebrachte bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Die Revision dient nicht dazu, vermeidbare Unterlassungen während des ordentlichen Verfahrens im Rahmen des Revisionsverfahrens nachholen zu können (Martin Looser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 147 N 24 DBG, und in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bun-

desgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 51 N 25a StHG). Deshalb dürfen nach der Rechtsprechung hohe Anforderungen an den Steuerpflichtigen bezüglich der Sorgfalt bei der Wahrung seiner Rechte im Veranlagungsverfahren gestellt werden. Das zumutbare Mass der anzulegenden Sorgfalt hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab. Als Richtschnur bieten sich dabei die gleichen Kriterien an, welche die Gerichtspraxis von den Steuerbehörden hinsichtlich der Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der Besteuerung im Nachsteuerverfahren verlangt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 147 N 37 f. DBG und § 155 N 40 ff. StG). Auch hier können Veranlagungsfehler als Folge unterbliebener Untersuchungshandlungen oder rechtlicher Abklärungen, die nach den Umständen des Einzelfalls geboten gewesen wären, nicht nach Belieben im Nachsteuerverfahren korrigiert werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 151 N 30 DBG und § 160 N 32 StG). Von vornherein keinen Revisionsgrund bildet eine unzutreffende Rechtsanwendung (Subsumtions-/Rechtsirrtum; BGr, 4. Juni 2015, 2C_200/2014, E. 2.4.4.2; BGr, 12. Dezember 2003, 2P.198/2003, E. 3.2; BGr, 11. Februar 2002, 2A.11/2002, E. 2; BGr, 5. März 2001, ASA 70, 598; RB 1999 Nr. 155).

Der Umstand, dass der Pflichtigen aufgrund unzutreffender Rechtsanwendung in der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer ein Fehler unterlaufen ist, welchen der Finanzausschuss ebenfalls nicht bemerkt hat, entbindet sie nicht von der Obliegenheit, auch den Veranlagungsentscheid nochmals zu überprüfen. Wenn sie dies unterlassen hat, muss sie sich den Vorwurf gefallen lassen, die zumutbare Sorgfalt missachtet zu haben, was eine Revision ausschliesst. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen lässt sich nicht sagen, sie hätte darauf vertrauen dürfen, dass die sachkundige Behörde einen allfälligen Fehler bemerke bzw. dass die Veranlagung gemäss Deklaration deren Richtigkeit bestätige. Vielmehr kommt es vergleichsweise häufig vor, dass eine Veranlagung Fehler enthält. Es ist Sache des Pflichtigen, die Veranlagung während der 30-tägigen Rechtsmittelfrist nochmals zu überprüfen und gegebenenfalls Einsprache zu erheben. Wenn er dies versäumt, verwirkt er damit den Revisionsanspruch, und zwar unabhängig davon, ob dieser auf lit. a oder lit. b von § 155 Abs. 1 StG gestützt wird.

cc) Weil der Mangel der unrichtig deklarierten wertvermehrenden Aufwendungen nach unwidersprochener Darstellung der Pflichtigen schon in der Steuererklärung enthalten ist, war dieser von allem Anfang an, spätestens jedoch mit Zustellung des Veranlagungsentscheids vom 15. April 2014 erkennbar. Dass die Pflichtige über drei Jahre später einen Vertreter beizog, der den Fehler bemerkte, vermag offensichtlich keine (relative) Revisionsfrist auszulösen. Diese Auffassung hätte die unsinnige Konsequenz, dass jeder Verfügungsadressat, der eine Einsprachefrist versäumt hat, durch den nachträglichen Beizug eines Vertreters die Veranlagung auf dem Revisionsweg anfechten könnte.

dd) Wenn die Pflichtige geltend macht, die wertvermehrenden Aufwendungen wider besseres Wissen falsch deklariert zu haben, liegt darin überdies ein widersprüchliches und damit gegen Treu und Glauben verstossendes Verhalten, das keinen Rechtsschutz verdient und eine Revision somit ebenfalls ausschliesst (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Vorbem. zu Art. 109-121 N 73 ff. DBG und Vorbem. zu §§ 119-131 N 78 ff. StG).

ee) Soweit die Pflichtige schliesslich – unter Hinweis auf die in E. 1b genannte Lehrmeinung – eine Revision im Einzelfall aufgrund eines stossenden, dem Gerechtigkeitsgefühl widersprechenden Ergebnisses verlangt, steht diesem Begehren von vornherein die eingangs erwähnte klare bundesgerichtliche Rechtsprechung entgegen, die neben den im Gesetz genannten keine anderen (ausser- oder übergesetzlichen) Revisionsgründe zulässt. Doch selbst wenn die vom Bundesgericht verworfene Lehrmeinung noch Bestand hätte, kann vorliegend nicht von einem derart stossenden Unrecht gesprochen werden, wie es die Lehrmeinung für eine Revision im Einzelfall mit Verweis auf den Gerechtigkeitsgedanken voraussetzt (vgl. hierzu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 155 N 41 StG). Hinzu kommt, dass in der Veranlagung vom 15. April 2014 die gesamte Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben worden ist und erst im Fall einer Veräusserung des Ersatzobjekts möglicherweise ganz oder teilweise zu entrichten wäre, weshalb vorliegend von einem stossenden, schockierenden und unhaltbaren Ergebnis bei Verweigerung der Revision keine Rede sein kann.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses.

4. Bei diesem Prozessausgang sind die Verfahrenskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und bleibt ihr eine Parteientschädigung versagt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
[...]