

1. Verwaltungsgericht

2215

Grundstückgewinnsteuer. Für mehr als 20 Jahre zurückliegende Handänderungen kann der Steuerpflichtige entweder die nachweisbaren Anlagekosten oder den amtlichen Verkehrswert vor 20 Jahren, zuzüglich der seitherigen wertvermehrenden Aufwendungen, in Anrechnung bringen (Art. 131 Abs. 3 StG). Zur massgebenden amtlichen Schätzung.

Aus den Erwägungen:

2. Der Grund für das Wahlrecht des Steuerpflichtigen liegt darin, dass es dem Steuerpflichtigen nach einer Zeitdauer von über 20 Jahren häufig nicht mehr möglich ist, den Erwerbspreis oder die vor über 20 Jahren getätigten sonstigen Aufwendungen zu belegen. Bei einer Besitzesdauer von mehr als 20 Jahren ist von Amtes wegen auf den für den Steuerpflichtigen in der Regel vorteilhafteren amtlichen Verkehrswert vor 20 Jahren abzustellen, wenn sich der Steuerpflichtige nicht äussert oder er die nötigen Belege für den Erwerbspreis oder die vor mehr als 20 Jahren getätigten sonstigen Aufwendungen nicht mehr beibringen kann (vgl. *Richner/Frei/Kaufmann*, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 220, N. 87).

3. Umstritten ist einzig noch, auf welchen amtlichen Verkehrswert am Stichtag vor 20 Jahren abzustellen ist. Ausgangspunkt ist dabei der Eintrag der Veräusserung im Grundbuch, welche gemäss der bei den Akten liegenden Handänderungsanzeige im Falle der streitigen Parzellen Nrn. 137 und 630 am 26. Juni 2001 erfolgt ist. Massgebender Stichtag für den amtlichen Steuerwert vor 20 Jahren ist somit der 26. Juni 1981.

a) Umstritten ist, welche der vorhandenen Schätzungen als amtlicher Wert vor 20 Jahren gilt bzw. wie dieser amtliche Wert allenfalls zu ermitteln ist. Die Vorinstanz hält teils in Anlehnung an die bisherige

kantonale Praxis zu Art. 59 Abs. 1 des aufgehobenen Gesetzes über die direkten Steuern (aStG, vom 27. April 1958) dafür, dass als amtlicher Verkehrswert vor 20 Jahren nach neuem Recht nur derjenige gelten könne, welcher auf der zum Zeitpunkt vor genau 20 Jahren rechtskräftigen amtlichen Verkehrswertschätzung beruhe. Soweit dies die Vorinstanz aus dem nun eindeutigeren Wortlaut von Art. 131 Abs. 3 StG abzuleiten sucht, trifft zu, dass dieser Wortlaut zwar nun den massgebenden Stichtag, aber nicht notwendigerweise die Ermittlungsmethode eindeutiger bestimmt. Nach Art. 59 Abs. 1 aStG war im Rahmen des Wahlrechtes ausdrücklich auf die Steuerwertschätzung, und zwar "in der Regel" auf die vor 15 Jahren "gültige", abzustellen. Dies liess der Steuerbehörde einen Ermessensspielraum in Bezug auf den massgebenden Zeitpunkt, nicht aber hinsichtlich der Ermittlungsmethode. Nach dem vorliegend massgebenden Art. 131 Abs. 3 StG ist nun der amtliche Verkehrswert "vor 20 Jahren" massgebend, wodurch nun zwar der Zeitpunkt genau feststeht. Weil diese Bestimmung nicht mehr ausdrücklich auf die (damals) "gültige Steuerwertschätzung" abstellt, stellt sich in der Tat die Frage, ob (weiterhin) auf die am Stichtag gültige Schätzung abzustellen ist oder ob der Gesetzgeber ermöglichen wollte, dass auf diesen Stichtag hin nachträglich eine Neuschätzung verlangt werden kann. Weder der Wortlaut noch die Materialien zu Art. 131 Abs. 3 StG (Erläuternder Bericht des Regierungsrates vom 23. Februar 1999, S. 38) erlauben eine Klärung dieser Frage, zumal in den Materialien auch nur vage vom damaligen Verkehrswert die Rede ist.

b) Die Ausgestaltung der übrigen Bestimmungen zur Bestimmung des Steuerobjektes (Kap. IV, Art. 126-132 StG) lassen den Schluss zu, dass der Gesetzgeber jedenfalls in Bezug auf Art. 131 Abs. 3 StG keine Neuschätzung ermöglichen wollte, weshalb unverändert auf die am Stichtag *geltende* Steuerschätzung abzustellen ist: Die amtlichen Steuerschätzungen werden seit langem und weiterhin im Regelfall alle 10 Jahre revidiert (vgl. Art. 39 Abs. 2 der Verordnung über die amtlichen Grundstückschätzungen vom 3.1.1984, bGS 621.21, fortan SchVO). Zwar kann der betroffene Eigentümer oder die Steuerbehörde pro futuro jederzeit eine Neuschätzung verlangen, wenn eine Schätzung überholt ist (vgl. Art. 40 Abs. 1 und 2 SchVO); die Kosten der auf Verlangen eines Eigentümers vorgenommenen Neuschätzung können diesfalls dem Eigentümer auferlegt werden (Art. 60 Abs. 3 SchVO). Der Gesetzgeber hat in Anbetracht dieser kantonalen Praxis

in Art. 127 Abs. 2 StG für den vorliegend nicht gegebenen Fall, dass zum Zeitpunkt der Veräusserung kein Kaufpreis festgelegt wurde, *ausdrücklich* bestimmt, dass die Steuerbehörde oder die steuerpflichtige Person diesfalls zur Bestimmung des (aktuellen) Verkaufserlöses eine *Neuschätzung* verlangen kann. In Art. 131 Abs. 3 StG hat der Gesetzgeber für den 20 Jahre zurückliegenden Stichtag keine solche Neuschätzung vorgesehen. Desgleichen hat er auch in Art. 128 Abs. 2 StG keine Neuschätzung vorgesehen, wenn schon beim Erwerb durch den Steuerpflichtigen ein Kaufpreis fehlt und diesfalls ersatzweise auf den amtlichen Verkehrswert zum Zeitpunkt des Erwerbs abzustellen ist. Wurde in Art. 127 Abs. 2 StG ausdrücklich eine Neuschätzung vorgesehen, so kann das Fehlen einer vergleichbaren Grundlage in den beiden anderen Bestimmungen aufgrund der systematischen Stellung im gleichen Kapitel über das Steuerobjekt vorliegend nur als qualifiziertes Schweigen gedeutet werden. Denn eine Neuschätzung auf einen 20 Jahre zurückliegenden Stichtag (Art. 131 Abs. 3 StG) oder auf den häufig noch weiter zurückliegenden Erwerbszeitpunkt (Art. 128 Abs. 2 StG) würde eine ungleich aufwendigere und schwieriger zu bewerkstelligende Ersatzwertbestimmung darstellen als die Neuschätzung, wie sie in Art. 127 Abs. 2 StG für den bei der Veranlagung in aller Regel nur wenige Monate zurückliegenden Zeitpunkt der Veräusserung ausdrücklich vorgesehen wurde. Hätte der Gesetzgeber eine Neuschätzung auch im Rahmen von Art. 131 Abs. 3 StG (oder Art. 128 Abs. 2) ermöglichen wollen, so hätte er dafür in Art. 131 (und Art. 128) erst recht und ausdrücklich eine gesetzliche Grundlage geschaffen bzw. schaffen müssen. Dazu kommt, dass der kantonale Gesetzgeber im Rahmen der Steuerharmonisierung durchaus frei war, für diesen Fall auf eine Neuschätzung zu verzichten. Denn die Lehre zu Art. 12 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) ist sich einig, dass der Bundesgesetzgeber damit weder bezüglich des Steuerobjektes noch insbesondere bezüglich der Ermittlung der Werte, welche zu diesem Steuerobjekt führen, harmonisierend in die legislatorische Freiheit der Kantone eingegriffen hat (vgl. *Zwahlen in Zweifel/Athanas* [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, N. 43/44 zu Art. 12 StHG). Die Auslegung der kantonalen Steuerverwaltung, wonach im Rahmen von Art. 131 Abs. 3 StG unverändert auf die vor 20 Jahren *rechtsgültige* amtliche

Verkehrswertschätzung abzustellen sei, ist unter diesen Umständen nicht zu beanstanden.

c) Weil der kantonale Gesetzgeber für den Bereich der wahlweisen Anwendung des Verkehrswertes vor 20 Jahren somit keine Neuschätzung vorsehen wollte, steht fest, dass für die beantragte Neuschätzung oder die Interpolation auf den 26. Juni 1981 hin (als Sonderform einer Neuschätzung) kein Raum besteht. Daran ändert nach dem Gesagten nichts, dass einzelne Kantone auch in diesem Zusammenhang eine Neuschätzung vorsehen. Weil der Wortlaut von Art. 131 Abs. 3 StG (anders noch als Art. 59 Abs. 1 aStG) in zeitlicher Hinsicht keinen Spielraum mehr lässt, sondern den Stichtag genau auf den Zeitpunkt vor 20 Jahren festlegt, ist das beantragte Abstellen auf die jüngeren Schätzungen von 1982 oder 1987 erst recht ausgeschlossen. Ob dies *ausnahmsweise*, wie die Vorinstanz darlegt, dann anders sein kann, wenn keine vor 20 Jahren gültige Schätzung vorliegt, kann angesichts der 1981 uneingeschränkt rechtsgültigen Schätzung von 1974 offen bleiben. Demnach hat die Vorinstanz durchwegs zu Recht auf die Schätzung von 1974 abgestellt.

4. Da der kantonale Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen das Wahlrecht neuerdings erst nach 20 (statt wie bisher nach 15) Jahren einräumt, ist namentlich der Replik des Beschwerdeführers auch folgendes entgegenzuhalten: Der Gesetzgeber hat zweifellos in Kenntnis der bisherigen Praxis, dass Neuschätzungen im Regelfall nur alle 10 Jahre erfolgen (Art. 39 Abs. 2 SchVO), es mit seinem qualifizierten Schweigen zur Neuschätzung in Art. 131 Abs. 3 StG auch erneut in Kauf genommen, dass im Einzelfall auf eine schon am Stichtag bis zu 10 Jahre alte amtliche Schätzung abgestellt wird. Weil der Gesetzgeber in Kenntnis dieser Praxis das Wahlrecht in Art. 131 Abs. 3 StG zeitlich sogar noch eingeschränkt hat, kann der Beschwerdeführer aus der ratio legis nichts Gegenteiliges ableiten. Diese gesetzgeberische Entstehungsgeschichte ist zu beachten und hat zur Folge, dass der Steuerpflichtige sein Wahlrecht im Einzelfall nur basierend auf einer neuerdings bis zu 30 Jahre alten amtlichen Schätzung ausüben kann. Entsprechend bleibt es dem Steuerpflichtigen auch im Rahmen seines Wahlrechtes nicht erspart, dass er die seitherigen wertvermehrenden Aufwendungen im Extremfall bis auf 30 Jahre zurück nachweisen muss. Da zum rechtsgenügenden Nachweis der Aufwendungen die Vorlage quittierter Rechnungen oder anderer Rechnungsbelege gehört (vgl. *Richner/Frei/Kaufmann*, a.a.O., § 221, N. 12), hat der

Steuerpflichtige die notwendigen Belege entsprechend bis 30 Jahre lang aufzubewahren. Da es sich bei den wertvermehrenden Aufwendungen um steuermindernde Tatsachen handelt und das Gesetz dem Steuerpflichtigen die Nachweispflicht ausdrücklich auferlegt (vgl. Art. 129 Abs. 1 lit. a und Art. 131 Abs. 3 StG), hat der Steuerpflichtige widrigenfalls auch die Folgen der Beweislosigkeit für diesen Zeitraum bis 30 Jahre zurück zu tragen. Es zeigt sich, dass die Nachweis- und Aufbewahrungspflicht des Steuerpflichtigen *zeitlich* weiter geht, als Art. 131 Abs. 3 StG allein aufgrund seines Wortlautes zunächst vermuten lässt.

Unter diesen Umständen erweist es sich durchaus als rechters, dass im Rahmen des Wahlrechtes auf die fast 27 Jahre alte Schätzung von 1974 abgestellt wurde. Ein Anspruch auf eine Neuschätzung auf den 20 Jahre zurückliegenden Stichtag hin besteht nicht. Die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.

VGer 22.1.2003

2216

Ermessensveranlagung. Bedeutung einer nur in Teilen ordnungsgemässen Buchhaltung. Aufrechnung einer nicht erklärbaren Vermögenszunahme bei einer selbständigen Coiffeuse in Berücksichtigung eines vergleichsweise tiefen Bruttogewinnes und des Fehlens eines Kassabuches.

Aus den Erwägungen:

2. Streitig ist die Hauptveranlagung 1999/2000, auf welche grundsätzlich noch das alte materielle Steuerrecht anwendbar ist. Nach Art. 86 Abs. 1 und 2 des inzwischen aufgehobenen Steuergesetzes (aStG, vom 27. April 1958) ist eine Ermessensveranlagung vorzunehmen, soweit eine ziffernmässige Veranlagung nicht möglich ist. Die Einkünfte sind, soweit möglich, nach Erfahrungszahlen zu schätzen. Nachgewiesenen besonderen Verhältnissen ist dabei Rechnung zu tragen. Die reinen Einkünfte dürfen in keinem Fall niedriger angenommen werden, als dem Aufwand des Steuerpflichtigen für sich und seine Familie entspricht. Der Nachweis, dass dieser Aufwand ganz oder teilweise aus dem Vermögen bestritten wurde, bleibt vorbehalten. Die Voraussetzungen, unter denen zu einer Ermessensveranla-