

20 **Nachlasssteuer. Ermessenstaxation. Kognition des Verwaltungsgerichtes.**

- **Begriff der Ermessenstaxation (E. 1a).**
- **Das Verwaltungsgericht kann auch bei einer Ermessenstaxation alle Rechtsfragen frei überprüfen (E. 1b).**

Imposta sulle successioni. Tassazione secondo doveroso apprezzamento. Cognizione del Tribunale amministrativo.

- **Nozione di tassazione secondo doveroso apprezzamento (cons. 1a).**
- **Anche nell'ambito di una simile tassazione il Tribunale amministrativo può esaminare liberamente tutte le questioni di diritto (cons. 1b).**

Erwägungen:

1. a) Kommt der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht im Veranlagungsverfahren nicht in genügendem Masse nach, reicht er insbesondere keine Steuererklärung ein oder verweigert er die Erteilung der notwendigen Auskünfte und die Beibringung von Unterlagen, wird die Veranlagung gemäss Art. 131 StG unter Berücksichtigung aller der Veranlagungsbehörde bekannten Tatsachen nach pflichtgemässigem Ermessen vorgenommen. Ist die Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen vom Steuerpflichtigen verschuldet worden, so kann sie gemäss Art. 137 Abs. 4 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Dabei deckt sich der Begriff «offensichtliche Unrichtigkeit» mit dem «Vorwurf der Willkür» (Botschaften der Regierung an den Grossen Rat, Heft Nr. 7, 1998–99, S. 280). Als willkürlich ist eine Ermessenstaxation zu bezeichnen, wenn sich aus den der Steuerverwaltung zur Verfügung stehenden Unterlagen keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die tatsächlichen Verhältnisse angemessen gewürdigt worden sind. Der Einwand der objektiven Unrichtigkeit der Ermessenstaxation vermag hingegen nicht zu genügen. Eine Ermessenveranlagung kann deshalb nur mit der Begründung angefochten werden, die Taxation sei im Hinblick auf die der Veranlagungsbehörde bekannten Unterlagen nicht vertretbar oder stehe

im Widerspruch zur Aktenlage (PVG 1976 Nr. 81). Als Folge dieser Kognitionsbeschränkung ist sowohl im Einsprache- als auch im Rekursverfahren auf die Aktenlage abzustellen, wie sie zum Zeitpunkt der Ermessenseinschätzung bestanden hat. Reicht der Steuerpflichtige nachträglich eine Steuererklärung oder andere Unterlagen ein, so können diese nur noch dem Nachweis der Willkür dienen. Die materielle Richtigkeit der schuldhaft herbeigeführten Ermessenstaxation bildet hingegen nicht mehr Gegenstand des Einsprache- bzw. Rekursverfahrens (PVG 1976 Nr. 81 und VGE 79/92). Allerdings bleibt auch bei der Ermessenstaxation das Veranlagungsziel, den wahren steuerbegründenden Tatbestand festzustellen. Dabei wird die gesetzmässig geschuldete Steuer auf dem Weg einer Schätzung festgestellt, wenn für eine ziffernmässig genaue Veranlagung die notwendigen Grundlagen fehlen. Sie ist eine besondere Methode der Sachverhaltsermittlung, die der Sicherstellung einer möglichst gleichmässigen Behandlung aller Steuerpflichtigen dient (Peter Mäusli-Allenspach/Mathias Oertli, Das schweizerische Steuerrecht, Muri/Bern, 2001, S. 203; VGU A 01 93).

b) Die Ermessensbetätigung der Veranlagungsbehörde bezieht sich demnach auf die Ermittlung der steuerbegründenden Tatsachen. Dabei wird auf einen Sachverhalt abgestellt, der sich aus den vorhandenen Unterlagen nicht direkt ergibt, auf den aber aufgrund der Umstände des Falles in pflichtgemässer Ausübung des Ermessens willkürfrei geschlossen werden kann. So kann die Veranlagungsbehörde etwa ermessensweise auf das Vorhandensein einer nicht deklarierten Erwerbsquelle schliessen, Tatsachen annehmen, welche die Steuerpflicht begründen können oder den Wert eines Steuerobjektes schätzen. Wie hingegen ein ermessensweise ermittelter Sachverhalt steuerlich zu würdigen ist, ist eine Rechtsfrage, die im Justizverfahren frei überprüft werden kann. Insbesondere ist die Frage, wie ein Vertrag rechtlich zu qualifizieren ist, also seine Auslegung, Rechts- und nicht Tatfrage. Der Ausdruck «Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen» im Gesetz bedeutet nicht, es werde eine Ermessensermächtigung im Sinne einer mehr oder weniger grossen Wahlfreiheit in der Bestimmung des Steuerbetrages begründet, so wie das Verwaltungsermessen im Allgemeinen nach feststehender Auffassung verstanden wird. Der rechtliche Ursprung der Ermessenstaxation liegt nämlich nicht im Verwaltungsermessen, sondern in der freien Beweiswürdigung, die einen Entscheid nach freier und zugleich pflichtgemässer Überzeugung verlangt. Die Ermessensveranlagung hat also - wie Schätzungsbefunde überhaupt - Sachverhaltsfeststellungen, nicht dagegen eine Handlungsfreiheit

oder einen Spielraum der Verwaltung in der Bestimmung der Rechtsfolge zum Gegenstand (vgl. Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2.A., S. 279). Das Verwaltungsgericht kann daher alle Rechtsfragen ohne Kognitionsbeschränkung frei überprüfen.

A 02 42

Urteil vom 27. August 2002

21 Grundstückgewinnsteuer. Verlustverrechnung im interkommunalen Verhältnis unzulässig.

— Aufgrund des Vorranges der ausschliesslichen Besteuerung des Grundeigentums am Ort der gelegenen Sache vor dem Schlechterstellungsverbot und dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist die Verlustverrechnung bei der Grundstückgewinnsteuer im interkommunalen Verhältnis nicht zulässig.

Imposta sul plusvalore fondiario. Compensazione dei debiti nei rapporti intercomunali inammissibile.

— Poiché il principio dell'esclusiva imposizione degli immobili nel luogo di situazione degli stessi prevale sul divieto della non discriminazione e su quello dell'imposizione secondo la capacità economica, una compensazione dei debiti per l'imposta sul plusvalore fondiario nei rapporti intercomunali non è ammissibile.

Erwägungen:

2. a) Die Rekursgegnerin regelt die Grundstückgewinnsteuer in Art. 19 bis 22 GStG in den Grundzügen und verweist im Übrigen auf das kantonale Recht. Nach Art. 19 GStG erfolgt die Erhebung und Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer in sinn gemässer Anwendung des jeweils gültigen kantonalen Steuergesetzes, soweit das GStG nichts anderes vorschreibt. Nach Art. 51 Abs. 1 StG können von den steuerbaren Veräusserungsgewinnen die in den letzten 10 Jahren eingetretenen Verluste aus der Veräusserung von privaten Grundstücken im Kanton abgezogen werden. Der Kanton lässt also die Verlustverrechnung nur bei Grundstücken zu, die seiner Gebiets- und damit Steuerhoheit unterstehen, und ist demgemäss nicht bereit, in anderen Kantonen realisierte Verluste zu übernehmen. Dies entspricht dem vom Bundesgericht in langjähriger Praxis anerkannten Vorrang der aus-