

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00130 vom 1. April 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-04-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00130

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00130 du 1 avril 2015

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00130 del 1 aprile 2015

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Grundstückgewinnsteuern: Tragweite der Untersuchungsbefugnis der Einschätzungsbehörde Die U Immobilien AG veräusserte neu begründete Stockwerkeinheiten an verschiedene Erwerber, welche mit der U Generalunternehmung AG separate Pauschalwerkverträge abschlossen, welche die schlüsselfertige Erstellung von Wohnungen beinhalteten. Nachdem sich die U Immobilien AG im Einschätzungsverfahren weigerte, die Auflage der Gemeinde X (Einreichen der Pauschalwerkverträge zw. Enderwerber und der U Generalunternehmung AG, die Bauabrechnung und alle Verträge zw. ihr und der U Generalunternehmung AG) zu erfüllen, wurde der Grundstückgewinn nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzt. Dies zu Recht: Die Einschätzungsbehörde muss im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht den materiell wahren Sachverhalt erforschen, wobei den Steuerpflichtigen im Einschätzungsverfahren eine umfassende Mitwirkungspflicht trifft. Bei der Frage, welche Untersuchungshandlungen zulässig sind, steht der Einschätzungsbehörde ein gewisser Ermessensspielraum zu. Vorliegend sollte die Untersuchung nicht nur dazu dienen, eine allfällige Verschiebung vom Landpreis in den Werklohn, sondern auch andere Aspekte (Steuerumgehung, Simulation, Nichtanerkennung der jur. P., Grundsatz des Drittvergleichs) abzuklären. Welcher Sachverhalt rechtserheblich ist, wird nämlich erst mit der Einschätzungsverfügung beantwortet. Zur Untersuchung muss nach Umständen aber bereits ein hypothetisch massgeblicher Sachverhalt genügen. Erfasst der Begriff des Erlöses i.S.v. § 222 aber neben dem Kaufpreis alle "weiteren Leistungen des Erwerbers", so musste die Gemeinde X ihre Untersuchung nicht darauf beschränken, ob marktkonforme Landpreise vorliegen (Drittvergleich). Denn neben dem beurkundeten Preis sind sämtliche weiteren Parteivereinbarungen zu berücksichtigen, die "weitere Leistungen des Erwerbers" enthalten könnten. Die Auflage erweist sich als rechtmässig und die Ermessenseinschätzung als zulässig. Der Unrichtigkeitsnachweis wurde nichterbracht; die Schätzung erweist sich nicht als offensichtlich unrichtig. Gutheissung.

Erwägungen

E. 2

Vorab rügt die Beschwerdeführerin, das Steuerrekursgericht habe die Begründungspflicht und ihr rechtliches Gehör verletzt, indem es auf ihre Kritik an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts nicht eingetreten sei und zu den Argumenten in der Rekursantwort keine Stellung bezogen habe. Damit macht sie eine Verletzung des rechtlichen Gehörs nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) geltend. Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör lässt sich jedoch insbesondere nicht ableiten, dass sich ein Entscheid mit jedem einzelnen Parteistandpunkt einlässlich auseinandersetzen und alle Vorbringen

ausdrücklich widerlegen muss (BGE 133 III 439 E. 3.3 auch zum Folgenden). Die Begründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid sachgerecht anfechten kann. Die Begründung muss kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich das Gericht hat leiten lassen und auf die sich sein Entscheid stützt (BGE 134 I 83 E. 4.1 m. w. H.). Diesen Anforderungen wird der angefochtene Entscheid gerecht, indem er darlegt, aus welchen Überlegungen die Vorinstanz zu ihrem Entscheid gelangte.

E. 3.1

Die Bestimmungen über die Staatssteuern, einschliesslich der Verfahrensvorschriften, gelten kraft § 206 StG auch für die Grundstückgewinnsteuer. Demnach nimmt die kommunale Einschätzungsbehörde entsprechend § 139 Abs. 2 StG die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat oder der Grundstückgewinn mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden kann. Ist eine Ermessenseinschätzung zu Recht ergangen, so kann sie gemäss § 140 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit § 211 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Der Steuerpflichtige hat den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit wegen des im Beschwerdeverfahren geltenden Novenverbots (vgl. vorstehend E. 1.2) im Einspracheverfahren, spätestens aber im Rekursverfahren, zu erbringen, und zwar dadurch, dass er innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substanziierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet (RB 1999 Nr. 150). Nur unter diesen formellen Voraussetzungen wird der Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen und ist die Einsprache- bzw. Rekursbehörde zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenseinschätzung als solche bestehen bleibt und einzig ihrer Höhe nach der Prüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit unterliegt (vgl. RB 1994 Nr. 45 E. a mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N. 79 f.; Martin Zweifel in: derselbe/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel 2002, Art. 48 StHG N. 58 ff.). Willkürlich ist eine Schätzung dann, wenn sie sich nach den Akten als geradezu unmöglich, als sachlich nicht begründbar erweist (vgl. so schon RB 1963 Nr. 62 = ZBl 65, 384 = ZR 65 Nr. 13).

E. 3.2

Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 StG erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist nach § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten, d. h. Erwerbspreis (§ 220 StG) und Aufwendungen (§ 221 StG), übersteigt. Als Erlös gilt nach § 222 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Als Aufwendungen sind kraft § 221 Abs. 1 lit. a StG solche für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks anrechenbar. Das Bundesgericht nimmt für die Grundstückgewinnsteuer bei fehlender tatsächlicher Identität zwischen Verkäufer und Werkunternehmer keine Zusammenrechnung von Bodenpreis und Werklohn vor, weil diesfalls der vom Werklieferant durch die Erstellung der Baute erzielte Gewinn nicht Bestandteil der Grundstückgewinnsteuer bilde, die lediglich den vom Verkäufer auf dem Boden realisierten Grundstücksgewinn erfasse (BGE 131 II 722). Dies habe auch zu gelten, wenn von einer einfachen Gesellschaft beziehungsweise von einem Konsortium der Gesellschaften

ausgegangen wird, was nicht ausschliesse, dass jede Gesellschaft nur aufgrund des von ihr erzielten Gewinns steuerbar sei. Auch das Verwaltungsgericht ist nach seiner bisherigen Praxis zum selben Ergebnis gekommen. Eine andere Beurteilung rechtfertigt sich nur dort, wo Hinweise auf eine wesentlich unter dem Verkehrswert liegende Beurkundung des Landpreises vorhanden sind, welche zu einer Wert- bzw. Gewinnverschiebung vom Bodenpreis in den Werklohn führt (VGr, 23. September 2009, SB.2009.00040, E. 2.2; VGr, 27. August 2003, SB.2003.00005, E. 3b und VGr, 10. Mai 2006, SB.2006.00013, E. 3 [nicht auf www.vgr.zh.ch veröffentlicht]).

E. 4.1

Umstritten ist, ob die Voraussetzungen für eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen erfüllt waren, namentlich ob die Beschwerdeführerin die Pflichtige mittels Auflage und Mahnung zur Einreichung eines vollständigen Exemplars des Werkvertrags zwischen Enderwerber und der U Generalunternehmung AG, der detaillierten Bauabrechnung der U Generalunternehmung AG, aller Verträge zwischen der Pflichtigen und der U Generalunternehmung AG betreffend das vorliegende Projekt sowie weiterer Unterlagen auffordern durfte oder nicht. Das Steuerrekursgericht kam zum Schluss, dass keine Notwendigkeit bestanden habe, von der Pflichtigen im Auflageverfahren die genannten Unterlagen zu verlangen. Selbst wenn die geforderten Unterlagen eingereicht worden wären und sich einzelne in der Bauabrechnung verbuchte Honorare als übersetzt erwiesen hätten oder sich aus den eingereichten Unterlagen gar ergeben hätte, dass der Landveräusserin unter verschiedenen Titeln Gewinnanteile ausbezahlt worden wären, hätte die Beschwerdeführerin diese nicht mit der Grundstückgewinnsteuer erfassen dürfen. Die Mitwirkungsaufforderungen (mit Ausnahme der Aufforderung, ein vollständiges Exemplar eines Pauschalwerkvertrags und die Mehr- bzw. Minderkostenabrechnungen einzureichen) seien daher nicht geeignet und notwendig, um den Grundstücksgewinn aus der Veräusserung vollständig und richtig zu ermitteln. Die Pflichtige vertritt die Auffassung, dass das Verfahrensrecht "Dienerin des materiellen Rechts" zu sein habe, weshalb sich die Untersuchungs- und Verfahrensrechte der Einschätzungsbehörde in ihrer Tragweite aus dem materiellen Recht ableiteten. Die Einschätzungsbehörde sei in erster Linie nur befugt, zu untersuchen, ob die gehandelten Land(verkaufs)preise marktkonform seien. Nur wenn dies nicht der Fall sei, dürfe sie weitergehende Untersuchungen anstellen. Ansonsten habe sie das "Nullsummenspiel" durchzuführen. Die Beschwerdeführerin bemängelt, es gehe nicht an, den Steuereinschätzungsbehörden den Auftrag zu erteilen, den Steueranspruch durchzusetzen und ihnen gleichzeitig die Untersuchungsmittel vorzuenthalten. Da sie den Sachverhalt zu Beginn der Untersuchung nicht oder nicht genügend kenne, müsse ihr bei der Frage, welche Untersuchungshandlungen zulässig seien, ein gewisser Ermessensspielraum eingeräumt werden. Die Untersuchung im vorliegenden Fall sollte nicht nur dazu dienen, eine allfällige Verschiebung vom Landpreis in den Werklohn, sondern auch andere Aspekte (Steuerumgehung, Simulation, Nichtanerkennung der juristischen Person, Grundsatz des Drittvergleichs) abzuklären, zumal auch Leistungen von Drittpersonen Bestandteil des massgeblichen Erlöses sein könnten.

E. 4.2

Ziel des Einschätzungsverfahrens ist die Feststellung der für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (§ 132 Abs. 1 StG). Die Einschätzungsbehörde prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (§ 138 Abs. 1 StG). Indem die Einschätzungsbehörde verpflichtet

wird, der Einschätzung nur Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat, muss sie den materiell wahren Sachverhalt erforschen (vgl. BGr, 1. Mai 2014, 2C_647/2013, E. 2.4; BGE 92 I 253 E. 2). Im Allgemeinen darf die Einschätzungsbehörde im Sinn einer tatsächlichen Vermutung annehmen, dass sich der Steuerpflichtige gegenüber dem Staat als loyaler Bürger verhält und deshalb vollständig und richtig deklariert sowie der Behörde wahrheitsgemäss Auskunft erteilt (BGr, 10. Oktober 2007, 2C_26/2007, E. 3.2.2; RB 1994 Nr. 47). Solche Vermutungen grenzen lediglich die Untersuchungspflicht ein, haben aber keine Beschränkung des Untersuchungsrechts der Behörde zur Folge. Die Einschätzungsbehörde darf somit auch mutmasslich wahre Angaben des Steuerpflichtigen einer näheren Untersuchung unterziehen (Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, § 14 N. 9). Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im Einschätzungsverfahren ist grundsätzlich umfassend. In Konkretisierung dieser Pflicht kann die Steuerbehörde vom Steuerpflichtigen Mitwirkungshandlungen verlangen, soweit diese im Interesse einer vollständigen und richtigen Einschätzung geeignet, erforderlich und dem Pflichtigen zumutbar sind (BGr, 2. Dezember 2014, 2C_201/2014, E. 6.2 = StE 2015 B 92.3 Nr. 20; Zweifel, Art. 42 StHG N. 4; Roman Sieber in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Art. 55 StHG N. 11). Hinsichtlich dem Aspekt der Erforderlichkeit gilt es zu beachten, dass lediglich der für die Einschätzung des betreffenden Steuerpflichtigen erhebliche Sachverhalt abgeklärt werden darf; Auskünfte, die ausschliesslich für die Einschätzung eines Dritten bestimmt sind, dürfen nicht verlangt werden. Die Frage, welcher Sachverhalt rechtserheblich ist, wird allerdings erst mit der Einschätzungsverfügung beantwortet. Während des Einschätzungsverfahrens muss daher ein den Umständen nach hypothetisch massgeblicher Sachverhalt genügen. Im Rahmen der Untersuchungspflicht liegt somit die Entscheidung darüber, welche Auskünfte zu erteilen sind, im Ermessen der Steuerbehörde. Versagt der Steuerpflichtige der Einschätzungsbehörde seine Mitwirkung, weil er den abzuklärenden Sachverhalt nicht für erheblich hält, läuft er Gefahr, dass sich seine Auffassung im Verlauf des Einschätzungsverfahrens als unzutreffend erweist und er die Folgen mangelnder Mitwirkung zu tragen hat (BGr, 2. Dezember 2014, 2C_201/2014, E. 6.2 = StE 2015 B 92.3 Nr. 20; Zweifel/Casanova, § 16 N. 42). Die "Sanktionierung" einer verweigerten Mitwirkung ist laut Bundesgericht einzig und allein dort unzulässig, wo die angeordnete Handlung für eine ordnungsgemässe Einschätzung von vornherein erkennbar nicht notwendig ist (BGr, 2. Dezember 2014, 2C_201/2014, E. 8.1 = StE 2015 B 92.3 Nr. 20; Sieber, Art. 55 StHG N. 11).

E. 4.3.1

Zum abzuklärenden rechtserheblichen Sachverhalt im Rahmen der Einschätzung der Grundstückgewinnsteuer – wie im vorliegenden Fall – gehört u. a. die Ermittlung des Steuerobjekts, d. h. des Grundstückgewinns als Differenzbetrag von Erlös und Anlagekosten (vgl. § 219 Abs. 1 StG). Als Erlös gilt laut § 222 StG "der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers". Massgebend ist dabei der Preis für diejenige Leistung, welche die Vertragsparteien zum Gegenstand des obligatorischen Vertrags als dem Rechtsgrund für die Übereignung des Grundstücks gemacht haben. Alle Leistungen, die in kausalem Verhältnis zur Handänderung stehen, bilden den Erlös (VGr, 9. Juli 2014, SB.2014.00019, E. 3.5; VGr, 20. April 2005, SB.2004.00066, E. 2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N. 2 m. w. H., N. 23 ff. mit zahlreichen Beispielen). Der Erlös wird nicht nach zivil- bzw. sachenrechtlichen Kriterien, sondern einzig nach wirtschaftlichen Merkmalen festgelegt; alles, was der Erwerber in einem wirtschaftlichen

Sinn verstanden an den Veräusserer persönlich oder auf dessen Rechnung an einen Dritten für die Grundstückübertragung leistet, bildet den grundstückgewinnsteuerlich massgebenden Erlös. In welcher Form und unter welcher Bezeichnung diese Leistungen erbracht worden sind, ist bedeutungslos (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N. 3; Felix Richner in: Alfred Koller [Hrsg.], Der Grundstückskauf, 2. A., Bern 2001, § 12 N. 85 m.w.H.; RB 1998 Nr. 163). Daraus folgt für die Untersuchungsbefugnisse der Steuerbehörden, dass sie Hinweisen auf Leistungen, die möglicherweise in kausalem Verhältnis zur Handänderung stehen und Erlös bilden können, nachzugehen befugt, wenn nicht gar verpflichtet sind.

E. 4.3.2

Im vorliegenden Fall erklären die Erwerber in den bei den Akten liegenden Kaufverträgen unter "Bemerkungen zum Kaufpreis", dass sie mit der U Generalunternehmung AG für die Erstellung ihrer Stockwerkeigentumseinheit samt Autoeinstellplatz und der gemeinschaftlichen Anlagen bereits einen Werkvertrag abgeschlossen hätten. Ausserdem scheint es sich bei der pflichtigen Landverkäuferin und der U Generalunternehmung AG um nahestehende Personen zu handeln, jedenfalls wird in der Beschwerdeantwort den entsprechenden vorinstanzlichen Feststellungen nicht widersprochen. Somit besteht durchaus eine Interessenlage, welche die Pflichtige hätte veranlassen können, direkten Leistungen der Enderwerber auf ihre Rechnung an die U Generalunternehmung AG zuzustimmen und so der U Generalunternehmung AG Erlösbestandteile zukommen zu lassen. Dass die Beschwerdeführerin aufgrund dieser Hinweise ihre Untersuchungen auf die Rechtsverhältnisse zwischen der Pflichtigen und der U Generalunternehmung AG sowie zwischen den Enderwerbern und der U Generalunternehmung AG erweiterte und diesbezüglich weitere Unterlagen verlangte, um den Erlös korrekt ermitteln zu können, ist naheliegend. Es kann also nicht gesagt werden, die angeordnete Handlung sei für eine ordnungsgemässe Einschätzung von vornherein erkennbar nicht notwendig gewesen. Dies ergibt sich – entgegen der Auffassung der Pflichtigen und der Vorinstanz – auch nicht aus der Rechtsprechung in Zusammenrechnungsfällen. Danach darf eine Zusammenrechnung bei der Grundstückgewinnsteuer nur bei tatsächlicher Identität von Landveräusserer und Werkunternehmer erfolgen, während bei fehlender tatsächlicher Identität der Verkäufer "nur für den von ihm realisierten Grundstücksgewinn (ohne Einfluss des vom Werklieferanten erzielten Gewinns) besteuert werden" kann (BGE 131 II 722 E. 3.2.2). Diese Rechtsprechung setzt voraus, dass erstens das Fehlen der tatsächlichen Identität von Landveräusserer und Werkunternehmer beweismässig erstellt ist sowie zweitens marktkonforme Landpreise verurkundet wurden, keine weiteren Anhaltspunkte für eine Gewinnverschiebung geltend gemacht werden und sich solche auch nicht aus den Akten ergeben (vgl. z. B. VGr, 19. März 2003, SB.2002.00080, E. 2). Vorliegendenfalls mangelt es bereits am Nachweis der fehlenden tatsächlichen Identität von Landveräusserer und Werkunternehmer. So stellte auch die Vorinstanz fest, dass zwecks "vollständiger Klarheit über die Person des Werkerstellers" die Aufforderung, ein vollständiges Exemplar eines Pauschalwerkvertrags einzureichen, zulässig gewesen sei. Sie verneint jedoch das Vorliegen eines Untersuchungsnotstands, weil die Beschwerdeführerin die Person des Werkerstellers bereits vor Erlass der Mitwirkungsaufforderungen gekannt habe. Damit verkennt sie zweierlei: Zum einen bedeutet die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin die Angaben der Pflichtigen als wahr erachtete, nicht, dass sie diese Angaben nicht einer näheren Untersuchung unterziehen und Nachweise hierfür verlangen durfte (vgl. oben E. 4.2). Zum anderen kann aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin die Angaben

der Pflichtigen als wahr erachtete, sie aber dennoch näher abklären wollte, nicht abgeleitet werden, der Sachverhalt sei "gewiss", d. h. beweismässig erstellt, und es bestehe daher kein Untersuchungsnotstand (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 139 N. 44). Selbst wenn man – wie die Vorinstanz – diesbezüglich einen Untersuchungsnotstand verneinen würde und von marktkonformen Landpreisen ausginge, da die Beschwerdeführerin "in keinem Stadium des Verfahrens in substantzierter Weise dargelegt, geschweige denn nachgewiesen [habe], dass in der Stadt X zur fraglichen Zeit höhere Landpreise bezahlt worden seien", könnte daraus keine Beschränkung der Untersuchungsbefugnisse der Steuerbehörde abgeleitet werden. Denn die Beschwerdeführerin ist verpflichtet, den materiell wahren Sachverhalt zu erforschen, um eine vollständige und richtige Besteuerung der Pflichtigen zu gewährleisten (E. 4.2). Daher erweist sich angesichts der Definition des Erlöses i. S. v. § 222 StG (vgl. E. 4.3.1) eine Beschränkung der Untersuchungsbefugnisse auf Drittvergleiche des beurkundeten Kaufpreises als nicht sachgerecht, weil erst beurteilt werden kann, ob ein Missverhältnis zwischen Leistung (Land) und Gegenleistung ("Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers") vorliegt, wenn der Inhalt dieser Leistungen genau feststeht. Neben dem beurkundeten Kaufpreis sind also auch sämtliche weiteren Parteivereinbarungen (innerhalb und ausserhalb des eigentlichen Kaufvertrags) zu berücksichtigen, die solche "weitere[n] Leistungen des Erwerbers" enthalten könnten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N. 2 und 23). Schliesslich könnte insbesondere der Umstand, dass die deklarierten Grundstücksgewinne ohne Ausnahme unter dem Steuerfreibetrag von Fr. ... und mehrheitlich über Fr. ... liegen, als Anhaltspunkt für eine mögliche Gewinnverschiebung betrachtet werden, der weiterer Abklärungen bedarf.

E. 4.3.3

Da somit die Beschränkung der Untersuchungsbefugnisse der Beschwerdeführerin nicht gerechtfertigt ist, sich die von der Beschwerdeführerin verlangten Unterlagen nach dem Gesagten zur Klärung des rechtserheblichen Sachverhalts (vgl. E. 4.3.1) und damit für eine ordnungsgemässe Einschätzung der Pflichtigen als notwendig erweisen, erscheint die von der Beschwerdeführerin verlangte Mitwirkung als recht- und verhältnismässig. Ob es sich hierbei um eine steuerbegründende bzw. -erhöhende Tatsache handelt, wofür die Steuerbehörde die Beweislast trägt, wirkt sich nicht auf die Mitwirkungspflicht der Pflichtigen aus. Denn das Gesetz unterscheidet nicht danach, ob die Mitwirkung steuerbegründende und -mehrende oder aber steueraufhebende und -mindernde Tatsachen betrifft oder wer – der Steuerpflichtige oder die Steuerbehörde – die Beweislast für die infrage stehende beweisbedürftige Tatsache trägt (VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103, E. 4b/aa). Indem die Pflichtige die verlangten Unterlagen nicht einreichte, verletzte sie ihre Mitwirkungspflicht. Da die Auflage trotz Mahnung unerfüllt geblieben ist und der rechtserhebliche Sachverhalt (vgl. E. 4.3.1) nicht geklärt werden konnte, wurde die Pflichtige zu Recht nach pflichtgemässen Ermessen eingeschätzt.

E. 4.4

Die Pflichtige hat unstreitig weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren die versäumten Mitwirkungspflichten, derentwegen sie nach pflichtgemässen Ermessen eingeschätzt wurde, vollständig erfüllt. Aus diesem Grund ist ihr der Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung misslungen, ohne dass das Steueramt oder das Steuerrekursgericht weitere Beweise zu erheben hatten.

E. 4.5

Ist der Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht, fragt es sich nur noch, ob die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig ist. Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, die erkennbar auf missbräuchlicher Betätigung des Schätzungsermessens beruht und insbesondere willkürlich ist (vgl. BGE 108 Ib 196 E. 4). Willkür liegt vor, wenn die Schätzung nach den Akten sachlich nicht begründbar ist, namentlich weil sie pönal oder fiskalisch motiviert ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden kann und damit als geradezu unmöglich erscheint (vgl. RB 1983 Nr. 57 E. 3b = ZBl 84 [1983] 547 = ZR 82 [1983] Nr. 123; RB 1963 Nr. 62 = ZBl 65, 384 = ZR 65 Nr. 13). Die Beschwerdeführerin schätzte die "steuerlich relevanten Bestimmungsfaktoren" und setzte den Gewinn in quantitativer Hinsicht auf 10 % des jeweiligen Erwerbspreisanteils fest. Angesichts der bezüglich der "weiteren Leistungen der Erwerber" wenig aussagekräftigen Aktenlage kann nicht gesagt werden, die nach Ermessen getroffene Schätzung sei willkürlich und damit offensichtlich unrichtig erfolgt. So kann in Anbetracht der Interessenlage (vgl. E. 4.3.2) insbesondere nicht ausgeschlossen werden, dass im Werkvertrag weitere Leistungen der Erwerber vereinbart wurden, die in kausalem Verhältnis zur Handänderung standen, sodass sie grundsätzlich Erlösbestandteile bildeten und folglich im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer als erhöhende Umstände beim Kaufpreis zu berücksichtigen wären (vgl. E. 4.3.1). Die Aufrechnung von 10 % der Landerwerbspreise erscheint trotz der kurzen Besitzesdauer realistisch und damit nicht geradezu unmöglich oder willkürlich, zumal alleine die Landpreise während der Besitzesdauer laut der Modellpreisstatistik des statistischen Amtes des Kantons Zürich um 4,4 % gestiegen sind. Es besteht keine Veranlassung, bei unklaren Verhältnissen immer auf das Minimum zu schliessen und damit diejenigen Steuerpflichtigen zu bevorteilen, welche ihren Mitwirkungspflichten bei der Feststellung der Steuerfaktoren nur unzureichend nachgekommen sind. Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 StG). Weil die Aufwendungen der Beschwerdeführerin für das vorliegende Verfahren nicht über das Mass hinausgegangen sind, das von einer Amtsstelle im Rahmen ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erwartet werden darf, hat sie keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (§ 152 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG und § 17 Abs. 2 lit. a VRG).

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