

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00072 vom 24. Oktober 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-10-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2018.00072

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00072 du 24 octobre 2018

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00072 del 24 ottobre 2018

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | [Beschwerde gegen einen Rückweisungsentscheid.] Die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts auf die Beurteilung der Frage beschränkt, ob das Steuerrekursgericht die Sache zu Recht zurückgewiesen hat (E. 1). Die Voraussetzungen zur Anfechtung des vorinstanzlichen Rückweisungsentscheids als solchem sind nicht erfüllt, weshalb auf die Beschwerde nicht einzutreten ist. Auch die Kostenfolgen sind im Rahmen der Beschwerde gegen den Endentscheid anzufechten und erwächst der Beschwerdeführerin dadurch kein nicht wiedergutzumachender Nachteil (E. 2). Nichteintreten auf die Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

vorgenommen zu haben, was vom Steuerrekursgericht aber bemängelt werde. Sodann halte es das Steuerrekursgericht im Gegensatz zum bundesgerichtlichen Entscheid vom 14. Juni 2016 (2C_450/2015) nicht für absonderlich, dass die Pflichtige Gewinne knapp unter dem Gewinnfreibetrag von Fr. ... deklariert habe. Die Vorinstanz hat die von der Beschwerdeführerin angewandte Schätzmethode für den Fall, dass keine genau bezifferbare Gewinnermittlung zum Vorschein kommen sollte, als nicht überzeugend bezeichnet und dabei unter anderem auf die Heranziehung der Durchschnittspreise des statistischen Amts hingewiesen. Auch hat es das Herunterbrechen des Gesamtgewinns von Fr. ... bezogen auf einzelne bzw. zahlreiche Wohneinheiten noch nicht als absonderlich bezeichnet. Der Hinweis der Vorinstanz bezüglich einer allenfalls zum Zug kommenden Schätzmethode betrifft die korrekte Ausübung des Untersuchungsgrundsatzes (vgl. Kaspar Plüss in: VRG Kommentar, § 7 N 36) und ist keine verbindliche Vorgabe, die für die Behörde ein nicht wiedergutzumachender Nachteil zur Folge haben könnte. Es ist denn auch völlig offen, wie der Entscheid ausfallen wird. Auch die Frage, ob das Herunterbrechen einzelner Gewinne auf knapp unter den Gewinnfreibetrag als absonderlich oder nicht aufzufassen ist, tangiert allein die spätere Beweiswürdigung, die aufgrund einer breiter angelegten Untersuchung erfolgen soll.

E. 2.1

Zusammengefasst hielt das Steuerrekursgericht fest, es sei offensichtlich, dass die Pflichtige und die C AG eine einfache Gesellschaft gebildet hätten. Dem Handelsregister sei auch zu entnehmen, dass D sowohl den Verwaltungsrat der Pflichtigen als auch der C AG präsiert habe. Es stehe fest, dass eine Konstellation bestanden habe, in der nicht von vornherein auszuschliessen gewesen sei, dass Gewinne aus dem Landverkauf in den Werklohn verschoben worden seien. Bei den beiden Gesellschaften habe eine wirtschaftliche und

personelle Verflechtung bestanden, was eine nähere Untersuchung der tatsächlichen Gewinnverteilung rechtfertige. Gemäss dem Sachverhalt eines Urteils des Bundesgerichts vom 14. Juni 2016 (2C_450/2015) – dort hätten Landverkäuferin und Werkerstellerin auf Stufe Schwestergesellschaften zusammengewirkt – seien von der Gemeindesteuerbehörde ein vollständiges Exemplar eines Werkvertrags bezüglich einer Stockwerkeinheit, die detaillierte Bauabrechnung der Werkerstellerin sowie projektbezogene Verträge zwischen jener Pflichtigen und der Werkerstellerin verlangt worden. Vorliegend habe das Gemeindesteueramt aber lediglich die Verträge zwischen der Pflichtigen und der C AG und weiteren Konzerngesellschaften) (Auflage-Ziffer 1) sowie eine provisorische Kostenschätzung der Generalunternehmerin (BKP Abrechnung mit Schätzungen/Auflage-Ziffer 2) verlangt (vorn, Sachverhalt I/A). Ein Werkvertrag sei nicht eingefordert worden. Werkverträge seien in den Kaufverträgen ausdrücklich vorgesehen gewesen. Sodann habe die Pflichtige behauptet, keine projektbezogenen Verträge mit der C AG abgeschlossen zu haben und stattdessen einen Maklervertrag mit der E AG, eine Schwestergesellschaft der C AG, eingereicht. Die Pflichtige sei eine Maklerin und es sei nicht auszuschliessen, dass für das Zusammenwirken mit der Partnerfirma bzw. dem Generalunternehmer womöglich keine schriftlichen Verträge abgeschlossen worden seien. Anders als im erwähnten Bundesgerichtsentscheid sei davon auszugehen, dass die Pflichtige als Maklerin primär an der Vermarktung der auf ihrem Land erstellten Überbauung interessiert gewesen sei und deshalb für sie wohl der Gewinn als Maklerprovisionen und nicht spekulativer Landgewinn im Vordergrund gestanden haben dürfte. Freilich sei auch nicht auszuschliessen, dass sie neben dem Gewinn aus Maklertätigkeit zusätzlich mit dem Landverkauf einen höheren als den deklarierten Gewinn erzielt habe. Bei dieser Ausgangslage hätte das Gemeindesteueramt in Ergänzung seines ersten Auflagepunkts dem Inhalt mündlicher Abmachungen zwischen der Pflichtigen und der C AG nachgehen und Beweise, zum Beispiel in Form von Korrespondenzen, verlangen können und die offen gelegten Maklerprovisionen auf deren Marktüblichkeit untersuchen müssen. Der zweite Auflagepunkt sei sodann unklar formuliert, seien doch "provisorische Kostenschätzungen" und gleichzeitig "BKP Abrechnungen mit Schätzungen" verlangt worden. Allerdings hätte der Pflichtigen als Unternehmerin in der Immobilienbranche klar sein müssen, dass die Steuerbehörden am üblichen Baukostenplan (BKP) interessiert seien und sie hätte sich zumindest bemühen können, ebendiesen, zum Beispiel über ihren Verwaltungsratspräsidenten, bei der C AG erhältlich zu machen. Die insoweit feststehende Nichtmitwirkung genüge aber noch nicht für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung. Aus dem Baukostenplan hätte sich allenfalls ein auf Schätzungen der C AG beruhender möglicher Werkgewinn eruieren lassen. Für den Nachweis, dass in diesem geschätzten Werkgewinn ein Anteil verschobener Landgewinn der Pflichtigen enthalten sei, brauche es aber mehr und es hätte die Auflage entsprechend präzisiert werden müssen. Dabei wären weitere relevante Unterlagen, insbesondere die Werkverträge, einzufordern gewesen, die aber die Gemeindesteuerbehörde nicht verlangt und trotz Offerierens der Pflichtigen nicht als Beweismittel abgenommen habe. Entsprechend seien die Voraussetzungen für die Vornahme der Gewinnfestlegung nach pflichtgemäßem Ermessen (noch) nicht gegeben.

E. 2.2

Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, die Voraussetzung des nicht wiedergutzumachenden Nachteils im Sinn von Art. 93 Abs. 1 BGG, wonach sie durch den Rückweisungsentscheid zu einem Entscheid gezwungen werde, der ihrer eigenen Rechtsauffassung widerspreche, sei vorliegend erfüllt. Auch könne mit einer Guttheissung

der Beschwerde ein bedeutender Aufwand für ein Beweisverfahren gespart werden. Im Folgenden ist im Einzelnen näher zu prüfen, inwieweit die Beschwerdeführerin materiellrechtliche Vorgaben beanstandet, denn nur dahingehende Rügen legitimieren zur Anfechtung des Rückweisungsentscheids (siehe E. 1.2).

E. 2.2.1

Die Beschwerdeführerin führt aus, der vom Steuerrekursgericht aufgeworfene Unterschied zum Bundesgerichtsentscheid vom 14. Juni 2016 (2C_450/2015), nämlich dass die Pflichtige den Verkauf der Wohneinheiten vermittelt habe, sei nur ein zusätzliches Sachverhaltselement. Es möge wohl zutreffen, dass die Pflichtige in erster Linie an der Entschädigung für die Maklertätigkeit interessiert gewesen sei. Dennoch sei die Gemeinde berechtigt, das Verhältnis der Pflichtigen zur Generalunternehmerin und zu weiteren Konzerngesellschaften zu untersuchen. Den Ausführungen der Vorinstanz ist nicht zu entnehmen, dass der genannte Bundesgerichtsentscheid (2C_450/2015) unbeachtlich sein soll und die Beschwerdeführerin das Verhältnis zwischen der Pflichtigen und der Generalunternehmerin bzw. weiteren Konzerngesellschaften nicht untersuchen dürfe. Die Vorinstanz weist lediglich darauf hin, im Bundesgerichtsentscheid habe eine Maklertätigkeit nicht zum Sachverhalt gehört. Die Beschwerdeführerin stellt ihrerseits denn auch nicht in Abrede, dass die Pflichtige als Vermittlerin agiert habe. Entsprechend erwächst der Beschwerdeführerin kein nicht wiedergutzumachender Nachteil, wenn die Vorinstanz die Maklertätigkeit der Pflichtigen in den Kontext der anzustellenden Untersuchungen und späteren Beweiswürdigung stellt.

E. 2.2.2

Die Beschwerdeführerin macht geltend, zum Belegnachweis würden in einer ordnungsmässigen Buchhaltung sicherlich auch Verträge gehören, die zwischen der Pflichtigen und der Generalunternehmerin abgeschlossen worden seien. Die Pflichtige könne daher nicht geltend machen, die Verträge seien nur mündlich geschlossen worden. Die Beschwerdeführerin nimmt insoweit eine antizipierte Beweiswürdigung vor und beanstandet die von der Vorinstanz aufgezeichnete Möglichkeit des Vorliegens mündlicher Abmachungen zwischen der Pflichtigen und der C AG. Das Belegprinzip allein schliesst jedoch Geschäftsbeziehungen auf bloss mündlicher Basis, so wie dies vom Steuerrekursgericht vorliegend für möglich gehalten wird, nicht per se aus. So gelten als Buchungsbeleg alle schriftlichen Aufzeichnungen auf Papier oder in elektronischer oder vergleichbarer Form, die notwendig sind, um den einer Buchung zugrunde liegenden Geschäftsvorfall oder Sachverhalt nachvollziehen zu können (Art. 957a Abs. 3 OR). Es bedarf somit nicht zwingend eines schriftlichen Vertrags. Die Beschwerdeführerin macht denn auch selber geltend, die gegenseitigen Rechte und Pflichten von Vertragsparteien müssten nicht notwendigerweise aus einem mit "Vertrag" oder "Vereinbarung" etc. überschriebenen Dokument hervorgehen und die Rechte und Pflichten könnten sich auch aus einem anderen Dokument ergeben. Demnach rechtfertigt sich in dieser Hinsicht eine nähere Untersuchung des Sachverhalts, so wie dies im Rekursentscheid angeregt wird, bevor daran anschliessend die Beweiswürdigung vorgenommen wird. Das Beweisergebnis ist somit offen und es erwächst der Beschwerdeführerin daher kein nicht wiedergutzumachender Nachteil.

E. 2.2.3

Die Beschwerdeführerin erachtet es als genügend, von der Pflichtigen die Verträge verlangt zu haben (Auflage Ziff. 1; siehe Sachverhalt I/A). Auch sei es wenig sinnvoll, die Korrespondenz und Sitzungsprotokolle etc. zu verlangen, denn ein Steuerpflichtiger könne jederzeit behaupten, es lägen keine sachdienlichen Unterlagen vor und der Steuerbehörde werde schwerlich der Gegenbeweis gelingen. Es könne nicht Aufgabe des Steuerrekursgerichts sein, der Einschätzungs- oder Einsprachebehörde Anweisungen im Hinblick auf Einzelheiten des zu führenden Beweisverfahrens zu erteilen. Es liege im Ermessen der Steuerbehörde, welche Untersuchungen sie führen wolle. Das Steuerrekursgericht hat angefochtene Entscheide auf eine allfällige unrichtige oder ungenügende Feststellung des Sachverhalts sowie Gehörsverletzungen hin zu prüfen. Genau dies hat es vorliegend auf korrekte Weise getan und die Notwendigkeit weiterer Untersuchungen bzw. der Abnahme weiterer Beweismittel, so der Werkverträge, festgestellt. Dabei hat die Vorinstanz nicht etwa eine Beweislastumkehr zulasten der Beschwerdeführerin vorgenommen – es hat im Gegenteil auch die fehlenden Bemühungen seitens der Pflichtigen bezüglich des Baukostenplans (BKP) thematisiert –, sondern vielmehr die noch zu klärenden Fragen unter Erwähnung gewisser Beweismittel aufgezeichnet. Dies dient klarerweise der Vereinfachung der anzustellenden Untersuchungen und es kann keine Rede davon sein, dass der Beschwerdeführerin dadurch ein nicht wiedergutzumachender Nachteil erwächst.

E. 2.2.4

Die Beschwerdeführerin sieht keine Notwendigkeit, die Maklerprovisionen auf die Marktüblichkeit hin überprüfen zu müssen. Die Maklertätigkeit der Pflichtigen ist jedoch im Gesamtkontext der infrage stehenden Geschäftsbeziehungen zu sehen (siehe E. 2.2.1), weshalb ein Drittvergleich für die Beweiswürdigung dienlich sein könnte. Inwieweit der Beschwerdeführerin durch dahingehende Untersuchungen ein nicht wiedergutzumachender Nachteil erwachsen soll, ist nicht ersichtlich.

E. 2.2.5

Die Beschwerdeführerin hält die Voraussetzungen für die Vornahme der Gewinnfestlegung nach pflichtgemäßem Ermessen als erfüllt, habe die Pflichtige doch die Auflage zur Einreichung der Kostenschätzung verletzt. Die so genannte sachverhaltliche Ungewissheit beschränkt sich vorliegend jedoch nicht allein auf die Kostenschätzungen, sondern umfasst – wie sich gezeigt hat – einen weit breiter abgesteckten Rahmen. Schon deswegen erweist sich die Gewinnfestlegung nach pflichtgemäßem Ermessen als verfrüht. Davon abgesehen verbietet sich auch bei Verfahrenspflichtverletzungen des Steuerpflichtigen die Vornahme einer Ermessensveranlagung, wenn sich kein behördlicher Untersuchungsnotstand einstellt und die tatsächlichen Verhältnisse geklärt werden können (vgl. Zweifel et al., *Steuerverfahrensrecht*, § 19 Rz. 10, mit Hinweisen). Ein solcher Untersuchungsnotstand ist derzeit nicht erstellt. Ebenso wenig führt das Vorbringen der Beschwerdeführerin, den Beweisgegenstand in einem ersten Schritt begrenzen und allenfalls erst in einem zweiten Schritt Beweise erheben zu dürfen, zu einem anderen Ergebnis. Sie hat am 17. Juni 2017 den Veranlagungsentscheid nach pflichtgemäßem Ermessen erlassen. Dieser darf sich aber nicht nur auf einen "begrenzten Beweisgegenstand" stützen, andernfalls die der Veranlagungsbehörde auferlegte Untersuchungspflicht verletzt wäre (vgl. Zweifel et al., *Steuerverfahrensrecht*, § 14 Rz. 4 ff.).

E. 2.2.6

Gemäss der Beschwerdeführerin hat sie in ihrem Schreiben vom 27. Oktober 2016 den zweiten Auflagepunkt rechtsgenügend und nicht gehörsverletzend formuliert. Die Vorinstanz sieht dies etwas anders und hat, wie dargelegt, die abzuklärenden Aspekte und möglichen Überlegungen präzisiert. Selbstredend erwächst der Beschwerdeführerin dadurch kein nicht wiedergutzumachender Nachteil.

E. 2.2.7

Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, die Gewinnermittlung zurecht auf der Basis bezahlter Landpreise im Kalenderjahr 2016 von Fr. .../m

E. 2.2.8

Die Beschwerdeführerin argumentiert, bei einem Streitwert von Fr. 8'000.- könne eine Gerichtsgebühr von höchstens Fr. 1'000.- erhoben werden. Auch die Tatsache, dass das Verfahren nicht nur für die streitbetroffene Handänderung, sondern für die ganze Überbauung eine Bedeutung habe, rechtfertige keine solche Erhöhung. Auch hätte das Steuerrekursgericht bei einer Abweisung des Rekurses der Pflichtigen wohl kaum eine Gerichtsgebühr von Fr. 10'400.- auferlegt. Darauf ist indessen ebenfalls nicht einzutreten, sind doch die Kostenfolgen im Rahmen der Beschwerde gegen den Endentscheid anzufechten und erwächst der Beschwerdeführerin dadurch kein nicht wiedergutzumachender Nachteil (VGr, 13. Januar 2016, VB.2015.00368, E. 3.2; vgl. auch Kaspar Plüss in: VRG Kommentar, § 13 N. 97).

E. 2.3

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Voraussetzungen zur Anfechtung des vorinstanzlichen Rückweisungsentscheids als solchem nicht erfüllt sind, weshalb auf die Beschwerde nicht einzutreten ist.

E. 3

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG) und es steht ihr weder für das Rekurs- noch das Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Das tatsächliche Streitinteresse betrifft vorliegend selbstverständlich den im Veranlagungsentscheid ausgewiesenen Steuerbetrag von Fr. ... und beschränkt sich nicht nur auf die im Einspracheentscheid vom 21. August 2017 behandelte Handänderung. Abgesehen davon hat sich die Pflichtige mit ihrem Rekurs auch gegen die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Sistierung gewehrt (siehe Sachverhalt I/C, II), sodass schon deswegen der Streitwert dem ausgewiesenen Steuerbetrag entspricht. Allerdings musste im Beschwerdeverfahren der Rahmen der noch vorzunehmenden Untersuchungen und zu klärenden Rechtsfragen nicht gleichermassen wie im Rekursverfahren aufgeworfen werden, weshalb sich insoweit eine gewisse Reduktion im Sinn von § 4 Abs. 2 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2010 (GebV VGr) rechtfertigt.

E. 4

. In Bezug auf die Rückweisung der Sache an den Gemeinderat A liegt ein Zwischenentscheid gemäss Art. 93 BGG vor. Beschwerde an das Bundesgericht kann insoweit nur erhoben werden, wenn der Zwischenentscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder wenn die Gutheissung der

Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit und Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde.

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