

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00045 vom 30. September 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-09-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00045

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00045 du 30 septembre 2020

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00045 del 30 settembre 2020

Regeste

Grundstückgewinnsteuer (2. Rechtsgang) | [Grundstückgewinnsteuer; Zulässigkeit der Ermessenseinschätzung] Grundsätze zur Zulässigkeit einer Ermessenseinschätzung, wenn die Grundeigentümerin und Werkerstellerin verschiedene Steuersubjekte sind (E. 4). Die Grundeigentümerin und die Werkerstellerin bildeten eine wirtschaftliche Einheit. Aufgrund der äusseren (sichtbaren) Umstände konnte die Möglichkeit nicht ausgeschlossen werden, dass die Gewinne anders auf die beteiligten Unternehmen verteilt wurden, als es den jeweiligen Rechtsgeschäften entsprach. Die Steuerbehörde musste daher die Zusammenarbeit der Gesellschaften näher untersuchen (E. 5). Es war erforderlich und zumutbar, von der Pflichtigen unter anderem die Bauabrechnung und den Gesellschaftsvertrag einzufordern. Durch die Weigerung der Pflichtigen, insbesondere die Bauabrechnung einzureichen, befand sich die Steuerbehörde in einem Untersuchungsnotstand. Da ein Drittvergleich mangels der einverlangten Unterlagen zumindest erheblich erschwert war, nahm die Steuerbehörde zu Recht eine Ermessenseinschätzung vor (E. 6). Die Höhe der Schätzung ist zu bestätigen (E. 7). Gutheissung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 4.1

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ging das Steuerrekursgericht nicht davon aus, dass das Bundesgerichtsurteil vom 14. Juni 2016 (2C_450/2015) nicht einschlägig sei. Vielmehr zog es die Erwägungen des genannten Urteils für seine Beurteilung heran, kam jedoch – da nach Auffassung des Steuerrekursgerichts die Sachverhalte nicht vergleichbar seien – zu einem anderen Ergebnis als seinerzeit das Bundesgericht. Gemäss dem erwähnten Urteil ist vorliegend von der Frage auszugehen, ob eine (ganze oder teilweise) Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn aus rechtlicher Sicht von vornherein ausgeschlossen war. Diesfalls wäre die Veranlagungsbehörde nicht befugt, Unterlagen zum Verhältnis zwischen der steuerpflichtigen Person (der Landverkäuferin) und der Werkherstellerin einzufordern, und die Weigerung der steuerpflichtigen Person, entsprechende Unterlagen einzureichen, könnte nicht zu einer Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen führen (BGr, 14. Juni 2016, 2C_450/2015, E. 4.2, mit Hinweis auf BGE 131 II 722 E. 4.1).

E. 4.2

Bei der Grundstückgewinnsteuer dürfen die Gewinne aus dem Landverkauf und der Überbauung nicht unbeschrieben zusammengerechnet werden, wenn Landverkäuferin und Werkherstellerin als unabhängige Steuersubjekte bei der Realisierung eines Bauprojekts

zusammenwirken (BGr, 22. August 2019, 2C_848/2018, E. 2.4, mit Hinweisen). Davon zu unterscheiden ist jedoch die Situation, in welcher die Landverkäuferin und die Werkherstellerin miteinander verbunden sind, gegebenenfalls so, dass sie – bezogen auf das fragliche Bauprojekt – als wirtschaftliche Einheit auftreten. Bei einem entsprechenden Zusammenwirken in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht ist die Frage allfälliger Gewinnverschiebungen zwischen den beteiligten Gesellschaften näher zu prüfen (BGr, 22. August 2019, 2C_848/2018, E. 2.4.2). Um solche ausschliessen zu können ist gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts vorausgesetzt, dass das Fehlen der tatsächlichen Identität von Landveräusserer und Werkunternehmer beweismässig erstellt ist sowie 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, 1. April 2015, SB.2014.00130, E. 4.3.2; 19. März 2003, SB.2002.00080, E. 2). Massgebend für die Frage, ob eine (ganze oder teilweise) Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn zulässig ist, war auch gemäss älteren Urteilen des Bundesgerichts zunächst das Kriterium der "tatsächlichen Identität" von Landverkäuferin und Werkherstellerin (vgl. BGr, 14. Juni 2016, 2C_450/2015, E. 2.3, 3.4 und 4.3; annäherungsweise auch BGE 131 II 722 E. 3.2.2). Aus dem Urteil des Bundesgerichts vom 22. August 2019 (2C_848/2018) geht hervor, dass zwischen Landverkäuferin und Werkherstellerin im Einzelfall ein enges Zusammenwirken in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht, also eine wirtschaftliche Einheit, vorliegen muss. Eine solche ergibt sich aus bestimmten Indizien, etwa wenn die betreffenden Gesellschaften bei der Erschliessung des Baulands, der Erwirkung der Baubewilligung und letztlich beim Angebot schlüsselfertiger Bauten zusammenwirken (BGr, 22. August 2019, 2C_848/2018, E. 2.4.2). Von Bedeutung sind auch personelle Übereinstimmungen oder Beteiligungsrechte, die zeitliche Koordination von Veräusserung und Baubeginn sowie die Ausgestaltung der Verträge mit den Kunden als Käufer bzw. Besteller. Liegt eine solche wirtschaftliche Einheit bzw. ein derartiges Zusammenwirken in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht vor, ist – so das Bundesgericht im Urteil vom 22. August 2019 (2C_848/2018) – die Frage allfälliger Gewinnverschiebungen zwischen den beteiligten Gesellschaften näher zu prüfen. Hierfür zog das Bundesgericht den Grundsatz des sog. "dealing at arm's length" heran. Das Steuerrekursgericht stellte im angefochtenen Entscheid massgeblich darauf ab, dass die Art der wirtschaftlichen Beziehungen und die konkreten Umstände des Bauprojekts ein Gesamtbild ergeben müsse, welches entweder die Möglichkeit allfälliger Gewinnverschiebungen nahelege oder als unwahrscheinlich erscheinen lasse (vgl. BGr, 14. Juni 2016, 2C_450/2015, E. 4.3). Es ist fraglich, ob die zitierte bundesgerichtliche Erwägung dergestalt zu verstehen ist, dass von den Verfahrensbeteiligten zu verlangen wäre, die Wahrscheinlichkeit einer Gewinnverschiebung zu quantifizieren. Entsprechendes erscheint jedenfalls wenig praktikabel.

E. 4.3

Nach dem Gesagten ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die Landverkäuferin und die Werkerstellerin als wirtschaftliche Einheit auftreten. In einem zweiten Schritt sind allfällige Gewinnverschiebungen unter Anwendung des Grundsatzes des erforderlichen Drittvergleichs (gemäss dem Grundsatz des sog. "dealing at arm's length", in Übereinstimmung mit dem in Art. 127 Abs. 2 der Schweizerischen Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV] vorgesehenen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) zu eruieren: Rechtsgeschäfte zwischen verbundenen Gesellschaften

sind demnach grundsätzlich zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie auch mit aussenstehenden Dritten vereinbart würden. Beim erforderlichen Drittvergleich (vgl. BGE 138 II 57 E. 2.2) wird anstelle eines tatsächlichen Geschäfts ein hypothetisches mit einem unbeteiligten Dritten unterstellt, um den Wert einer fehlenden bzw. nicht angemessenen Gegenleistung zu ermitteln. Bei Vermögensgegenständen ist auf den Verkehrswert (d. h. auf den Wert, der einem Vermögensgegenstand bei der Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr beigemessen wird) und bei Dienstleistungen auf den Marktwert abzustellen (vgl. zum Drittvergleich allgemein u. a. BGE 119 Ib 116 E. 2; 113 Ib 23 E. 2d; BGr, 1. September 2009, 2C_265/2009, E. 2, in: StR 64/2009 S. 915). Bestehen Anhaltspunkte dafür, dass der Grundsatz des Drittvergleichs verletzt ist, kann die Steuerbehörde eingreifen (BGE 131 II 722 E. 4.1; BGr, 22. August 2019, 2C_848/2018, E. 2.4.3; 14. Juni 2016, 2C_450/2015, E. 4.2).

E. 5.1

Die Pflichtige bringt sinngemäss vor, dass es sich bei ihr sowie der C GU um verschiedene Steuersubjekte handle. Dem ist entgegenzuhalten, dass das Bundesgericht das Kriterium der (fehlenden) "tatsächlichen Identität" im Urteil vom 14. Juni 2016, (2C_450/2015) insoweit relativiert hat, als der Nachweis einer wirtschaftlichen Einheit genügt (vgl. vorne, E. 4.2). Zudem kann eine weitere Leistung im Sinn von § 222 StG, die zum Kaufpreis hinzuzurechnen ist und mit diesem zusammen den Erlös bildet, beispielsweise in einem Gewinnverzicht der Verkäuferin zugunsten einer (nahestehenden) Drittperson bestehen (vgl. Felix Richner et. al., § 222 N. 9). Dies entspricht dem grundsteuerrechtlichen Erlösbegriff, der nicht nach zivil- bzw. sachenrechtlichen Kriterien, sondern nach wirtschaftlichen Merkmalen festzulegen ist (vgl. hinten, E. 6.2). Am Umstand, dass es sich bei den vorliegend involvierten Gesellschaften um voneinander unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt, ändert sich dadurch nichts.

E. 5.2

Vorliegend ist unbestritten, dass die C GU an der Pflichtigen im Umfang von 1/3 Beteiligungsrechte hält und F Hauptaktionär und alleiniger Geschäftsführer der C GU und der C AG sowie Verwaltungsratspräsident aller drei Gesellschaften ist. Zur Frage des Verhältnisses der involvierten Gesellschaften untereinander nannte das Bundesgericht im Urteil vom 14. Juni 2016 (2C_450/2015) die Beteiligungsrechte bzw. personelle Übereinstimmungen nicht als kumulative, sondern als alternative ("Oder-") Kriterien. Dass vorliegend eine geringere Beteiligung besteht als in dem genannten Bundesgerichtsurteil zugrundeliegenden Sachverhalt, wird daher durch den Umstand, dass F sowohl die C GU als auch die C AG tatsächlich beherrscht und Verwaltungsratspräsident der beiden genannten Gesellschaften sowie der Pflichtigen ist, relativiert. Weiter steht aufgrund der Ausführungen der Pflichtigen fest, dass die C GU bzw. F den jeweiligen Land-Verkaufspreis vorgab. Die Pflichtige bzw. deren Geschäftsführung schien diesbezüglich über keinerlei Verhandlungsspielraum zu verfügen. Aus den Akten geht sodann hervor, dass manche Käufer den Landpreis auf ein gemeinsames Konto der Pflichtigen und der C GU bei der I-Bank zu überweisen hatten (vgl. etwa Kaufvertrag vom 11. April 2016 betreffend die Wohnung C3), während der Werklohn gemäss Werkvertrag auf ein Konto einzuzahlen war, dessen wirtschaftlich Berechtigte ausschliesslich die C GU war (Bank sowie IBAN Nr. unbekannt). Dadurch entsteht das Bild einer weitreichenden Kontrolle der C GU über die Pflichtige, welche sich im Umfang der Beteiligungsrechte nur begrenzt widerspiegelt, dafür aber in den weiteren genannten Umständen deutlich zutage

tritt. Sie kommt namentlich auch in den Ausführungen von F im vorliegenden Verfahren zum Ausdruck, wonach die Pflichtige der C GU und der C AG als Akquisitionsinstrument diene. Vor diesem Hintergrund ist anzunehmen, dass die Pflichtige von der C GU beherrscht wurde, wenn auch nicht allein über Beteiligungsrechte, sondern auch mittels personeller Überschneidungen und (indirekt) einer vertraglichen Verbindung mit der C AG (Maklervertrag), welche – womöglich zum Ausgleich des fehlenden Verhandlungsspielraums bei der Bestimmung des Land-Verkaufspreises bzw. des damit erzielbaren Grundstückgewinns – hohe Einnahmen versprach. Entgegen den Erwägungen im angefochtenen Entscheid vermag letzteres eine weitere Leistung im Sinn von § 222 StG nicht von vornherein auszuschliessen. Im Zusammenhang mit dem Maklervertrag erweist sich im Übrigen als ungewöhnlich, dass die Pflichtige diesen mit der C AG abgeschlossen hatte und nicht etwa mit der C GU, welche auch Werkerstellerin war. Obschon weder Eigentümerin des Landes noch des Werks war die C AG gemäss dem Maklervertrag sowie den im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Rechnungen der Pflichtigen gleichwohl Schuldnerin der vereinbarten Provisionen. Inwieweit sie von den fraglichen Verkäufen direkt profitierte, ist hingegen nicht ohne Weiteres ersichtlich.

E. 5.3

Weiter ergibt sich aus den Akten, insbesondere aus den Sitzungsprotokollen, dass die Zusammenarbeit der C GU und der Pflichtigen in zeitlicher Hinsicht von Beginn weg eng koordiniert war. So war die Pflichtige bereits bei der ersten und allen weiteren Projektsitzungen – neben dem Verwaltungsratspräsidenten F, der jedoch im Namen der C GU auftrat – durch ihre Verwaltungsratsmitglieder G und H vertreten (mit Ausnahme vereinzelter Abwesenheiten). Die Sitzungen fanden soweit ersichtlich jeweils in den Räumlichkeiten der C GU statt. Da die Baugrundstücke erst noch erworben werden mussten, war die Pflichtige als Käuferin von Beginn weg in das Projekt involviert. Seitens der Pflichtigen zeichnete gemäss den Sitzungsprotokollen G für den Landkauf und den Verkauf verantwortlich, während H für das Marketing und ebenfalls den Verkauf zuständig war. Insbesondere G übernahm noch weitere Aufgaben (z. B. Verhandlung Durchleitungsrecht und gegebenenfalls Anschluss- oder Einleitungsrecht mit Nachbarn; allenfalls Information der Nachbarn über das Bauprojekt); diese lassen sich jedoch nicht abschliessend eruieren, weil das Kürzel "G" offenbar auch für J der K AG verwendet wurde. Für Einleitung und Durchführung des Baubewilligungsverfahrens waren weder die Pflichtige noch die C GU oder die C AG zuständig, sondern wurde eigens ein Architekturbüro hinzugezogen. Die übrigen Projektbeteiligten wurden jedoch über den jeweiligen Verfahrensstand informiert (vgl. neben den in den Sitzungsprotokollen festgehaltenen Informationen etwa den Anhang zum Sitzungsprotokoll vom 22. Oktober 2014). Die Vermarktungsarbeiten wurden im September/Oktobre 2014 aufgenommen (vgl. Sitzungsprotokolle vom 27. August 2014 und vom 10. September 2014) und der Marktauftritt erfolgte gegen Ende 2014 (vgl. Sitzungsprotokolle vom 6. Dezember 2014 und 21. Januar 2015). Der Verkauf der zu erstellenden Wohneinheiten war somit frühzeitig initiiert worden. Geplant war, dass die Eigentumsübertragungen vor Baubeginn erfolgen sollten (vgl. Sitzungsprotokolle vom 21. Januar 2015, 10. Februar 2015 und spätere). Die ersten Kaufverträge datieren denn auch vom Juli 2015, während mit den Bauarbeiten erst im Februar bzw. anfangs April 2016 (Tiefbau) begonnen wurde. Infolge mangelnder Nachfrage schien das Ziel, die Eigentumsübertragungen vor Baubeginn durchzuführen, jedoch schwer erreichbar (vgl. etwa Sitzungsprotokoll vom 26. August 2015, wonach die Nachfrage verhalten, aber intakt sei; Sitzungsprotokolle vom 30. September 2015 und

4. November 2015, wonach die Nachfrage nach Mehrfamilienhäusern [auf tiefem Niveau] gegeben, jene nach Doppelfamilienhäusern schwach bis nicht vorhanden sei; Sitzungsprotokoll vom 9. Dezember 2015, wonach die Nachfrage nach Mehrfamilienhäusern nachlassend, aber noch gegeben, und jene nach Doppelfamilienhäusern kaum existent sei). Das Verkaufsstadium zog sich infolgedessen weit über den Baubeginn hinaus hin. Gemäss Sitzungsprotokoll vom 18. Oktober 2017 wurde im Oktober 2017 die letzte Wohneinheit verkauft; zu jener Zeit war der Bezug der übrigen Wohneinheiten teilweise erfolgt und im Übrigen noch im Gang.

E. 5.4

Sodann geht aus den Akten hervor, dass die Pflichtige zusammen mit der C GU sowohl am 19. September 2012 einen Kreditvertrag mit der I-Bank als auch am 7. Juli 2015 einen Contractingvertrag mit ... abgeschlossen hatte. Die Pflichtige und die C GU waren ferner beide Partei der jeweiligen Kaufverträge, wobei die Pflichtige als Verkäuferin des Landes und die C GU als Erstellerin bzw. Verkäuferin des jeweiligen Werkteils auftraten. Den Verkaufspreis für das Land bestimmte wie gesagt die C GU bzw. F (vgl. vorne, E. 5.2).

E. 5.5

Im Ergebnis erweist sich das Zusammenwirken der beteiligten Gesellschaften sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht als derart eng, dass der sinn gemässen Schlussfolgerung des Steuerrekursgerichts im zweiten Rechtsgang, wonach das Gesamtbild die Möglichkeit einer Gewinnverschiebung als unwahrscheinlich erscheinen lasse, nicht gefolgt werden kann. Die Bestätigungen der Pflichtigen vom 30. Januar 2019 sowie der C AG vom 25. September 2019 vermögen an diesem Ergebnis nichts zu ändern, zumal sich aus diesen lediglich ergibt, dass die Pflichtige "nicht an Gewinnverteilung/Verlust beteiligt war, kein Risiko/Verlust trug und keine Gewinne erhielt" bzw. nicht "an weitergehenden Gewinnanteilen" partizipiert habe, nicht aber, dass weder eine Gewinnverschiebung von der Pflichtigen zur C GU oder zur C AG noch ein Gewinnverzicht seitens der Pflichtigen erfolgten. Gleich verhält es sich mit der durch das kantonale Steueramt bei der C GU betreffend die Gewinn- und Kapitalsteuer pro 2016 und 2017 durchgeführten Revision: Für diese wurden soweit ersichtlich lediglich Unterlagen einverlangt, welche die C GU, die P AG sowie die C AG einerseits und die Projektkalkulationen "Mehrfamilienhaus L", "Einfamilienhaus M", "N" sowie "O" betrafen. Unterlagen betreffend die Pflichtige bzw. das streitbetroffene Projekt E wurden hingegen nicht eingefordert. Allein der Umstand, dass bei der C GU eine Revision durchgeführt wurde und sich daraus keine nennenswerten Unregelmässigkeiten ergaben, sagt – soweit deren Ergebnisse vorliegend überhaupt offengelegt wurden – für das vorliegende Verfahren somit nichts aus. Aufgrund der äusseren (sichtbaren) Umstände konnte somit die Möglichkeit nicht ausgeschlossen werden, dass die Gewinne anders auf die beteiligten Unternehmungen verteilt wurden, als es den jeweiligen Rechtsgeschäften entsprach. Die Beschwerdeführerin musste daher die Zusammenarbeit der Gesellschaften bei der Realisierung des Bauprojekts näher untersuchen (vgl. vorne, E. 2 und 5; vgl. auch BGr, 14. Juni 2016, 2C_450/2015, E. 4.3; 22. August 2019, 2C_848/2018, E. 2.4.2).

E. 6.1

Steuerverfahren werden vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht. Im Anwendungsbereich der harmonisierten Verfahrensvorschriften des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) hat die

Steuerverwaltung den Sachverhalt von Amtes wegen zu erstellen (Art. 46 Abs. 1 StHG; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Art. 46 N. 3). Die steuerpflichtige Person untersteht hingegen einer weitreichenden Mitwirkungspflicht bei der Sachverhaltserstellung. Sie muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung bzw. Einschätzung zu ermöglichen (Art. 42 Abs. 1 StHG; § 135 Abs. 1 StG). 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 et al., § 14 N. 9).

E. 6.2

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; Felix Richner et. al., § 220 N. 2 m. w. H., N. 23 ff. mit zahlreichen Beispielen). Der Erlös wird nicht nach zivil- bzw. sachenrechtlichen Kriterien, sondern 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 (Felix Richner et. al., § 220 N. 3; Felix Richner, in: Alfred Koller [Hrsg.], Der Grundstückkauf, 3. A., Bern 2017, § 11 N. 109 m. w. H.; RB 1998 Nr. 163).

E. 6.3

Die Veranlagungs- oder Gerichtsbehörde hat die gesammelten rechtserheblichen Tatsachen einer (freien) Beweiswürdigung zu unterziehen (Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Art. 46 N. 22). Für den Fall, dass rechtserhebliche Tatsachen auch nach erfolgter Beweiswürdigung als unbewiesen zu gelten haben ("Beweislosigkeit"), stellt sich die Frage nach der Beweislast (BGr, 29. November 2018, 2C_647/2018, E. 3.3). Sind die Steuerfaktoren trotz pflichtgemässer Mitwirkung der steuerpflichtigen Person auch nach durchgeführter Beweiswürdigung nicht erstellt und müssen sie nicht nach Ermessen veranlagt werden (Art. 46 Abs. 3 StHG), gelangen auch im Steuerrecht die Regeln über die objektive

Beweislastverteilung gemäss Art. 8 des Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) zur Anwendung. Demnach ist die Veranlagungsbehörde grundsätzlich für die steuerbegründenden und -erhöhenden, der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (Normentheorie; BGE 146 II 6 E. 4.2; 144 II 427 E. 8.3.1; 143 II 661 E. 7.2; 142 II 488 E. 3.8.2; 140 II 248 E. 3.5; BGr, 12. Mai 2020, 2C_926/2019, E. 2.3 sowie 5. November 2015, 2C_605/2015, E. 2.3.2, je mit weiteren Hinweisen). Die Anwendung dieser Regel setzt jedoch voraus, dass steuerpflichtige Person und Steuerbehörde in der Lage sind, den Beweis zu leisten. Andernfalls wäre es stossend, nach der Beweislastregel zu Ungunsten des Beweisbelasteten zu entscheiden. Insbesondere wenn die steuerpflichtige Person an der Ermittlung steuerbegründender oder -mehrender Tatsachen nicht gehörig mitwirkt und dadurch den von der Steuerbehörde zu leistenden Beweis vereitelt, befindet sich die Steuerbehörde in einem unverschuldeten Beweisnotstand, der es verbietet, nach der allgemeinen Beweislastregel zu Ungunsten der beweisbelasteten Behörde zu entscheiden (zum Ganzen: Martin Zweifel et al., § 19 N. 9).

E. 6.4

Von vornherein nicht gefolgt werden kann der Beschwerdeführerin darin, dass die Nichterfüllung von Auflagen und Mahnungen per se genügt, um zur Ermessenseinschätzung schreiten zu können. Trotz fehlender Mitwirkung der steuerpflichtigen Person bestünde insbesondere dann kein Raum für eine Ermessenseinschätzung, wenn sich der Untersuchungsnotstand anderweitig beheben lässt, die tatsächlichen Verhältnisse mit anderen Worten sonst wie geklärt sind (Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Art. 46 N. 37, mit Hinweis). Ein Untersuchungsnotstand besteht in Fällen wie dem vorliegenden von vornherein nicht, wenn die Steuerbehörde beispielsweise gar nicht erst geltend macht, dass eine Gewinnverschiebung erfolgt sei. Diesfalls wäre nicht ersichtlich, weshalb der Erlös, der auf den durch die Bauherrin und Generalunternehmerin erstellten Bauten erzielt worden ist, der Landverkäuferin zugewiesen werden muss. Selbst achtbare praktische Gründe rechtfertigten es nicht, einen solchen Gewinn bei einem anderen Steuerpflichtigen zu besteuern (vgl. BGE 131 II 722 E. 4.2). Vor diesem Hintergrund bemängelten das Steuerrekursgericht und die Pflichtige grundsätzlich zu Recht, dass sich die Beschwerdeführerin mit den im zweiten Rechtsgang eingereichten Unterlagen – namentlich dem Werkvertrag und den Buchhaltungsunterlagen der Pflichtigen – nicht befasst habe. Allerdings wendet diese hiergegen zutreffend ein, anhand der eingereichten Unterlagen könne weder auf das Bestehen noch das Nichtbestehen einer Gewinnverschiebung oder sonst einer weiteren Leistung geschlossen werden, was nicht besonders betont werden müsse. Soweit die Beschwerdeführerin ferner sinngemäss vorbringt, aus den nicht eingereichten Unterlagen – namentlich dem Gesellschaftsvertrag und der Bauabrechnung – wären möglicherweise grundsteuerlich relevante Leistungen zugunsten der Pflichtigen hervorgegangen, macht sie in vertretbarer Weise eine mögliche Gewinnverschiebung bzw. eine weitere Leistung im Sinn von § 222 StG geltend. Beweisthema ist im Rahmen der Streitfrage (vgl. vorne, E. 4.1) folglich eine solche Gewinnverschiebung. Da es sich dabei um eine steuererhöhende Tatsache handelt, obliegt der Beschwerdeführerin hierfür grundsätzlich die objektive Beweislast. Infolge des vorzunehmenden Drittvergleichs (vgl. vorne, E. 4.2), hat sie nachzuweisen, dass eine Leistung erbracht wurde, der keine angemessene oder gar keine Gegenleistung gegenübersteht, weshalb sie dem Drittvergleich nicht standhält (vgl. BGr, 6. August 2015, 2C_16/2015, E. 2.5.5).

E. 6.5

Es ist unbestritten, dass dieser Nachweis vorliegend nicht erbracht wurde. Aufgrund der Rügen der Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren stellt sich jedoch die Frage, ob er überhaupt gelingen konnte, solange die von der Beschwerdeführerin einverlangten Unterlagen (insbesondere Gesellschaftsvertrag und Bauabrechnung) fehlten. Das Steuerrekursgericht erachtete die Beweisaufgabe vom 22. November 2018 – und damit insbesondere das Einfordern der Bauabrechnung, aber auch jene des Gesellschaftsvertrags (die E-Mail vom 24. Januar 2018 ist als Präzisierung der Ziffern 1 und 2 der Auflage vom 22. November 2018 zu verstehen) – als grundsätzlich geeignet, um eine Gewinnverschiebung aufzudecken, was die Beschwerdeführerin zu Recht vorbringt. Sodann bewertete das Steuerrekursgericht die Bauabrechnung im angefochtenen Entscheid – nach dem Werkvertrag – als zweites wichtiges Element für eine Beweiswürdigung. Es führte diesbezüglich aus, wenn F argumentiere, die Bauabrechnung der C GU gehe die Pflichtige absolut nichts an, erwecke dies den Eindruck, dass er etwas verbergen wolle. Soweit es relativierend anfügte, dass dies nicht zwangsläufig die Pflichtige betreffen müsse, ist anzumerken, dass die Frage, wem die Weigerung von F letztlich zugutekommen könnte, vorliegend unerheblich ist, zumal sich darüber nur spekulieren lässt. Das Steuerrekursgericht erwog weiter, massgebend sei nicht, ob die Pflichtige die Auflage nicht vollständig erfüllt habe (im Sinn von: nicht vollständige Erfüllung = Gewinnverschiebung), sondern die konkrete Würdigung des Ergebnisses der Sachverhaltsuntersuchung. Es prüfte indessen nicht, ob es von vornherein erkennbar nicht notwendig gewesen wäre, die Bauabrechnung und weitere Unterlagen einzuverlangen, oder ob die Beschwerdeführerin mit der streitbetreffenden Einforderungshandlung das ihr zustehende Ermessen in unzulässiger Weise überschritten hätte (vgl. dazu vorne, E. 2.3.1). Auch lässt sich dem angefochtenen Urteil nichts dazu entnehmen, ob es unter den gegebenen Umständen gerechtfertigt war, die objektive Beweislast bzw. die Folgen der Beweislosigkeit der Beschwerdeführerin aufzubürden (vgl. vorne, E. 6.3). Dem Steuerrekursgericht kann ferner insoweit nicht gefolgt werden, als es im angefochtenen Entscheid ausführte, gestützt auf die Bauabrechnung einerseits und das Total der in den Kaufverträgen verurkundeten Werkpreisen andererseits liesse sich feststellen, welchen Bruttogewinn die C GU habe erzielen können, es sei aber nicht nachvollziehbar, wie aus Letzterem darauf zu schliessen wäre, dass ein Anteil dieses Bruttogewinns der Pflichtigen zustehe. Aus dem Verhältnis des von der C GU erzielten Bruttogewinns zu den von der Pflichtigen deklarierten Grundstücksgewinnen könnte sich im Rahmen eines Drittvergleichs durchaus ein Missverhältnis ergeben, das auf eine grundsteuerlich relevante Leistung hindeutet. Selbst das Steuerrekursgericht erwog, es sei nicht üblich, dass sich eine Gesellschaft im Rahmen von Verkaufsgeschäften an den Vorgaben eines Drittunternehmens orientiere. Als weiteres Indiz für eine grundsteuerlich relevante Leistung bzw. eine Gewinnverschiebung kann in diesem Sinn der Umstand gewertet werden, dass für 27 Wohneinheiten Erlöse von weniger als Fr. 5'000.- ausgewiesen wurden (vgl. § 225 Abs. 5 StG), während nur gerade für acht Wohneinheiten Erlöse von mehr als Fr. 5'000.- deklariert wurden.

E. 6.6

Im Ergebnis war es erforderlich und zumutbar, von der Pflichtigen (unter anderem) die Bauabrechnung und den Gesellschaftsvertrag einzufordern. Zu letzterem ist festzuhalten, dass eine einfache Gesellschaft unabhängig von schriftlichen Vereinbarungen begründet werden kann; die Schriftform erfüllt mit anderen Worten lediglich eine Beweisfunktion.

Unabhängig davon, ob die Weigerung von F, die Bauabrechnung für die Pflichtige erhältlich zu machen und einzureichen, eine Verletzung ihrer Mitwirkungspflichten darstellt, befand sich die Beschwerdeführerin dadurch in einem Untersuchungsnotstand. Dieser hatte eine teilweise Ungewissheit über den für die Veranlagung massgebenden Sachverhalt zur Folge (vgl. Martin Zweifel et al., § 14 N. 12 f.). Diese Ungewissheit liess sich nicht dadurch beseitigen, dass die Pflichtige (unter anderem) den Werkvertrag sowie Kontoauszüge aus ihrer Buchhaltung der Jahre 2012 bis 2017 einreichte. Aus den nämlichen Kontoauszügen geht im Gegenteil hervor, dass während dieser Jahre sowohl von der C GU als auch von der C AG zahlreiche Honorar- bzw. Provisionszahlungen an die Pflichtige geflossen waren. Sicher dürften die fraglichen Honorare (auch) mit anderen Projekten in Verbindung stehen. Welche Honorarzahlung welchem Projekt zuzuordnen ist, erschliesst sich aus den Kontoauszügen indes nicht. Unter den gegebenen Umständen verbietet es sich, der Beschwerdeführerin die objektive Beweislast für eine gewinnsteuerlich relevante Leistung bzw. die Folgen der Beweislosigkeit aufzuerlegen (vgl. vorne, E. 6.3). Da sich ein Drittvergleich mangels der einverlangten Unterlagen nicht anstellen liess oder ein solcher zumindest erheblich erschwert war, nahm die Beschwerdeführerin zu Recht eine Ermessenseinschätzung vor.

E. 7.1

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. 1.3) 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 substantiierte 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; Felix Richner et al., § 140 N. 79 f.; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Art. 48 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). Vorliegend wurde der Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht, besteht die Ungewissheit im Sachverhalt doch mangels (Nachreichung) zuverlässiger Unterlagen nach wie vor. Es bleibt damit bei der Ermessenseinschätzung, die nur noch auf die Höhe der Schätzung zu prüfen ist.

E. 7.2

Die Pflichtige brachte gegen die Höhe der Einschätzung nichts vor, abgesehen vom Einwand, dass F ca. Fr. ... pro Einheit zuzüglich Nebenkosten aufrechnen lasse, da infolge der immer kurzen Haltedauer ein höherer Grundstücksgewinn nicht realistisch sei. Ob diese Behauptung zutrifft, kann nicht ermittelt werden, da zwischen der Pflichtigen als Landverkäuferin und den Käufern keine freien Preisverhandlungen stattfanden. Die Beschwerdeführerin setzte die Grundstücksgewinnsteuer im zweiten Rechtsgang von

ursprünglich Fr. ... auf Fr. ... herab. Die entsprechende Schätzung begründete sie damit, dass sie für das Jahr 2016 einen Verkehrswert von Fr. 1'025.-/m² als angemessen erachte. In den Akten befinden sich einige Vergleichshandänderungen, auf welche die Beschwerdeführerin zur Begründung ihrer Schätzung in den vorangegangenen Verfahren mehrfach verwies. Die Pflichtige verwies im Einspracheverfahren auf die Modellrechnungen des statistischen Amtes des Kantons Zürich. Dem entsprechenden Langzeitmodell zufolge betragen die effektiven Preise im Jahr 2017 und damit im Zeitpunkt, in dem die letzte Wohnung verkauft wurde, jedoch Fr. 1'310.-/m² (Durchschnitt) bzw. Fr. 1'420.-/m² (Median); ein Viertel der Preise war niedriger als Fr. 1'026.- und ein Viertel war höher als Fr. 1'738.-. Im Jahr 2016 betragen die effektiven Preise Fr. 956.-/m² (Durchschnitt) bzw. Fr. 950.-/m² (Median); Angaben zum 25. sowie zum 75. Perzentil fehlen. Im Jahr 2015, als am meisten Wohnungen verkauft wurden, betragen die effektiven Preise Fr. 1'067.-/m² (Durchschnitt) bzw. Fr. 990.-/m² (Median), wobei ein Viertel der Preise tiefer war als Fr. 990.-/m² und ein Viertel höher als Fr. 1'165.-/m². Da vorliegend keine Freihandverkäufe erfolgten (keine freie Aushandlung des Preises zwischen den Käufern und der Pflichtigen, sondern Vorgabe der C GU), kann nicht ausgeschlossen werden, dass Landpreise über dem Durchschnitt oder sogar im 75. Perzentil hätten erzielt werden können. Eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinn einer willkürlichen oder sachwidrigen Schätzung ist demnach nicht ersichtlich und die Schätzung ist zu bestätigen. Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde.

E. 8.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 und § 213 Satz 2 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 213 Satz 2 StG sowie § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Eine Parteientschädigung ist auch der Beschwerdeführerin nicht zuzusprechen, da kein über die übliche Amtstätigkeit hinausgehender Aufwand angefallen ist (vgl. Kaspar Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürichs [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 17 N. 51).

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