



## Entscheid

1. Oktober 2014

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsidentin Micheline Roth, Steuerrichter Christian Mäder, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Vivienne Blunshi

In Sachen

**A AG,**

vertreten durch RA Dr.iur. B,

**Rekurrentin,**

gegen

**Stadt C,**

vertreten durch den Ausschuss für Grundsteuern

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. Mit Kaufvertrag vom ... .. 2008 und Nachtrag vom ... .. 2010, der gleichzeitig grundbuchlich vollzogen wurde, erwarb die A AG (nachfolgend die Pflichtige) die Liegenschaft Kat.Nr. ..., 6'674 m<sup>2</sup> Land in D, C, zum Preis von Fr. 5'539'420.- (Fr. 830.-/m<sup>2</sup>). Nach Verrechnung der Entschädigungen für verschiedene Ausnutzungsübertragungen zu Gunsten und zu Lasten des erworbenen Grundstücks wurde der Preis für das Kaufobjekt auf Fr. 5'438'160.- festgesetzt. In der Zwischenzeit plante die Pflichtige, das Grundstück mit vier Mehrfamilienhäusern (28 Wohnungen, zwei Disporäumen) und einer Tiefgarage zu überbauen und im Stockwerkeigentum zu veräussern. Nachdem die am ... .. 2009 erlangte Baubewilligung in Rechtskraft erwachsen war, begründete die Pflichtige am ... .. 2010 Stockwerkeigentum. Zwischen dem ... und ... .. 2010 veräusserte die Pflichtige sämtliche Miteigentumsanteile am Land an verschiedene Erwerber. Die entsprechenden Kaufverträge wurden mehrheitlich bereits im ... und ... 2009 öffentlich beurkundet. Parallel dazu, jedenfalls noch vor der Eigentumsübertragung, schlossen sämtliche Erwerber – bis auf eine Ausnahme bezüglich des erst am ... .. 2011 veräusserten Parkplatzes Nr. ... (ohne Wert-quote) – mit der E AG (nachfolgend Werkerstellerin oder Generalunternehmerin) separate Pauschalwerkverträge ab, welche die schlüsselfertige Erstellung der entsprechenden Wohnungen, Nebenräume und Parkplätze samt gemeinschaftlichen Anlagen und Einrichtungen zum Gegenstand hatten. Bezüglich des Parkplatzes Nr. ... schloss die Pflichtige mit der Generalunternehmerin einen entsprechenden Werkvertrag ab.

In der am 1. November 2010 eingereichten Grundstücksgewinnsteuererklärung deklarierte die Pflichtige bei einem Grundstücksgewinn von insgesamt Fr. 123'369.40 Grundstücksgewinnsteuern von Fr. 0.-, weil die gesondert ausgewiesenen Teilgewinne der verkauften Stockwerkeigentumseinheiten und Parkplätze je unter Fr. 5'000.- lagen und nicht steuerbar waren. Mit Auflage vom 16. Januar 2012/9. März 2012 und Mahnung vom 11. Mai 2012 forderte das Gemeindesteueramt die Pflichtige u.a. auf, den Werkvertrag bezüglich der Stockwerkeinheit ..., die detaillierte Bauabrechnung der Generalunternehmerin sowie sämtliche Verträge einzureichen, welche die Pflichtige mit der Generalunternehmerin im Zusammenhang mit dem vorliegenden Projekt abgeschlossen hatte. Die Pflichtige reichte die geforderten Unterlagen nicht ein. Stattdessen teilte sie dem Gemeindesteueramt mit, dass sie nur das Land veräussert habe und nur für den erzielten Gewinn aus dem Landverkauf zu besteuern sei. Dabei sei sie nur

wenige Tage oder Wochen Eigentümerin des Landes gewesen. In dieser kurzen Zeit hätten keine grossen Wertzuwachsgerinne erzielt werden können. Die vom Gemeindesteuernamt eingeforderten Unterlagen seien für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer nicht relevant.

Mit Veranlagungsentscheid vom 4. Oktober 2012 auferlegte der Ausschuss für Grundsteuern der Stadt C der Pflichtigen gesondert ermittelte Grundstückgewinnsteuern von insgesamt Fr. 136'327.50. Dabei schätzte er den steuerbaren Gewinn infolge der nicht erfüllten Mitwirkungsaufforderungen nach pflichtgemässen Ermessen auf insgesamt Fr. 543'816.-.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache, womit die Pflichtige die Vornahme der Ermessenseinschätzung als unzulässig erachtete und beantragte, aufgrund der eingereichten Steuererklärung die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 0.- herabzusetzen, wies der Grundsteueraussschuss der Stadt C am 14. März 2013 ab.

C. Mit Rekurs vom 22. April 2013 erneuerte die Pflichtige ihren im Einspracheverfahren gestellten Antrag und verlangte eine Parteientschädigung. Ausserdem beantragte sie, dass Steuerrichter F in den Ausstand zu treten habe, weil er in der vorliegenden Sache die Stadt C im Einschätzungs- und Einspracheverfahren beraten habe.

Die Rekursgegnerin schloss in der Rekursantwort vom 16. Juli 2013 auf Abweisung des Rekurses und verlangte ebenfalls eine Parteientschädigung. In der Replik vom 11. Oktober 2013 hielt die Pflichtige vollumfänglich an ihren Anträgen fest. Zusätzlich warf sie aufgrund der nebenberuflichen Beratungstätigkeit von Steuerrichter F die Frage der Unabhängigkeit des gesamten Steuerrekursgerichts auf und verlangte, dass das Steuerrekursgericht diesbezüglich einen Entscheid treffe. In der Duplik vom 29. Oktober 2013 hielt die Rekursgegnerin vollumfänglich an ihren Anträgen fest. Zur Rolle von F legte sie dar, dass dieser lediglich als interner Berater der Stadt C beigezogen worden sei. Die Entscheidungskompetenz habe immer bei den zuständigen Organen der Stadtverwaltung C gelegen. Die Frage, ob und in welcher Form ein teiltamtlicher Richter des Steuerrekursgerichts eine Steuerberatungstätigkeit ausüben dürfe, sei aufsichtsrechtlicher Natur und falle nicht in die Entscheidungskompetenz des

Steuerrekursgerichts. Soweit die Pflichtige die Auffassung vertrete, dass ihr Anspruch auf ein unparteiisches und unbefangenes Gericht nicht gewährleistet sei, hätte sie entsprechende Verfahrensanträge stellen müssen.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Das Ausstandsbegehren gegen Steuerrichter F erweist sich als gegenstandslos, weil F dem Spruchkörper des Steuerrekursgerichts im vorliegenden Verfahren nicht angehört.

2. Auf das Ausstandsbegehren gegen die weiteren Mitglieder des Steuerrekursgerichts ist nicht einzutreten, da es erst in der Replik und somit verspätet erfolgte. Der Grundsatz von Treu und Glauben und das Verbot des Rechtsmissbrauchs gebieten, dass echte oder vermeintliche Ausstands- oder Ablehnungsgründe so früh wie möglich geltend gemacht werden (BGr, 18. Juli 2012, 2C\_991/2011, 2C\_992/2011, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Es verstösst gegen Treu und Glauben, wenn sich die Pflichtige auf das Verfahren einlässt und Einwände dieser Art – wie hier – erst in der Replik vorbringt, obwohl sie den Mangel bereits vorher erkannte und mit einem förmlichen Ausstandsbegehren hätte rügen können. Zwar äusserte sie hinsichtlich der Tätigkeit von F als Gemeindeberater und Steuerrichter bereits in ihrer Rekurschrift ein gewisses Unbehagen. Sie liess sich jedoch trotzdem auf das Verfahren ein. Mithin hat sie den Anspruch auf die Geltendmachung eines Ausstandsgrundes gegen die weiteren Mitglieder des Steuerrekursgerichts verwirkt, so dass über den erst in der Replik vorgebrachten Ausstandsgrund keine materielle Entscheidung zu treffen ist.

3. Weiter rügt die Pflichtige eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, weil die Rekursgegnerin im Einspracheentscheid mit keinem Wort auf die Vorbringen anlässlich

der mündlichen Vertretung der Einsprache eingegangen sei. Eine derartige Anhörung erweise sich als leerer Formalismus.

Auch auf diese Rüge ist nicht weiter einzugehen, weil die rechtskundig vertretene Pflichtige nicht substantiiert darlegte bzw. ersichtlich ist, welche weiteren rechtlich oder tatsächlich relevanten Fakten sie – über die bereits ausführlich begründete schriftliche Einsprache hinaus – mündlich vorbrachte. Es kann bei dieser Sachlage nicht beurteilt werden, ob ein Verfahrensmangel vorliegt.

4. Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt.

a) Als Erlös gilt nach § 222 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Dabei kommt es nicht ohne Weiteres auf die Grundeigentumswerte an, die im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung verschoben worden sind. Massgebend ist vielmehr der Preis für jene Leistungen, welche die Vertragsparteien nach wirtschaftlichen Kriterien zum Gegenstand ihres obligatorischen Kaufvertrags gemacht haben. Dabei sind die Verhältnisse vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses her zu würdigen (RB 1978 Nr. 83). Veräussert der Verkäufer Bauland und schliesst der Baulanderwerber mit dem Verkäufer oder einer anderen (i.d.R. nahestehenden oder gesellschaftsrechtlich verbundenen) Person einen Werkvertrag ab, der die Erstellung einer Baute auf dem Kaufgrundstück beinhaltet, gilt als massgebender Erlös die Summe von Landpreis und Werklohn, sofern Land- und Werkvertrag so voneinander abhängen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre und das Geschäft zudem als Ganzes dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 220 N 55).

b) Diese ursprünglich für die Handänderungssteuer entwickelte Zusammenrechnungspraxis gilt grundsätzlich auch für die Grundstückgewinnsteuer (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 54 und § 222 N 7). Sind Landveräusserer und Werkersteller verschiedene Personen, ist bei der Grundstückgewinnsteuer jedoch zu beachten,

dass jede Person auf ihren eigenen Grundlagen und ihrem eigenen Gewinn besteuert werden muss. Der Gewinn des einen Steuerpflichtigen kann nicht dem anderen zugewiesen werden (BGE 132 II 722, E. 3.2.2). Dies gilt auch, wenn Landveräusserer und Werkersteller wirtschaftlich identisch sind oder sich wirtschaftlich – zumindest durch Zusammenschluss zu einer einfachen Gesellschaft – nahe stehen (BGE 132 II 722, E. 4.2). Vorbehältlich von Steuerumgehung und Fällen von Simulation gelten privatrechtskonforme juristische Personen grundsätzlich als steuerpflichtig (BGE 132 II 722, E. 4.1, auch zum Folgenden). Die Steuerbehörde darf deren Gewinn nur insofern berichtigen, als dieser Gegenstand ist von Zuwendungen oder verdeckten Gewinnausschüttungen an einen Aktionär oder eine Schwestergesellschaft. Die als steuerpflichtig anerkannten juristischen Personen müssen nach dem Grundsatz "at arm's length" handeln. Nur soweit dieses Prinzip nicht beachtet wurde, kann die Steuerbehörde eingreifen.

Daraus ergibt sich, dass in Zusammenrechnungsfällen bei fehlender tatsächlicher Identität zwischen Landveräusserer und Werkersteller die Werkpreise grundsätzlich ungeschmälert bei den Anlagekosten zu berücksichtigen sind. Insofern erweist sich die Zusammenrechnung bei der Grundstückgewinnsteuer als steuerneutrales "Nullsummenspiel" (VGr, 3. März 2010, SB.2009.00098, [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch); Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 222 N 7).

5. a) Im vorliegenden Fall liegt – abgesehen vom veräusserten Parkplatz Nr. ... – eine echte Zusammenrechnungskonstellation vor, wobei Landveräusserin und Werkerstellerin verschiedene Personen sind. Es ist unbestritten, dass für die Bestimmung des Erlöses die vereinbarten Land- und Werkpreise (zu-/abzüglich Mehr- resp. Minderkosten) zusammenzurechnen sind. Dies gilt entgegen der Auffassung der Pflichten nicht nur nach der verwaltungsgerichtlichen, sondern auch nach der vermeintlich strengeren bundesgerichtlichen Rechtsprechung (siehe BGr, 5. September 2007, 2P.58/2007, [www.bger.ch](http://www.bger.ch), E. 2.2, auch zum Folgenden). Letztere Schlussfolgerung ergibt sich daraus, dass es das Bundesgericht als zulässig erachtete, die angemessene Liegenschaftenhändlerpauschale in Zusammenrechnungsfällen vom Gesamterlös (inkl. Werkpreis) zu bemessen.

b) Umstritten ist hingegen, welche mit der Werkerstellung zusammenhängenden Anlagekosten anrechenbar sind und wie weit die Untersuchungsbefugnisse resp.

-pflichten der Steuerbehörde und die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in diesem Zusammenhang gehen dürfen.

6. a) Im Steuerrecht gilt die Untersuchungsmaxime (§ 138 StG). Danach hat die Steuerbehörde von Amtes wegen alle massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für eine gesetzmässige vollständige und richtige Veranlagung der betreffenden steuerpflichtigen Person erforderlich sind (§ 132 Abs. 1 StG). Der Steuerpflichtige muss dabei mitwirken (§ 135 Abs. 1 StG). Die Untersuchungshandlungen wie auch die Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person haben sich immer am Ziel zu orientieren, eine vollständige und richtige Besteuerung des betreffenden Steuerpflichtigen zu erreichen. Wie erwähnt (E. 4b) bestehen jedoch bei der Grundstückgewinnsteuerveranlagung des Landveräusserers in Zusammenrechnungsfällen (ohne tatsächliche Identität zwischen Landveräusserer und Werkersteller) Leitplanken. Der Steuerbehörde ist es nicht gestattet, nach freiem Belieben Gewinnanteile des Werkerstellers dem Landveräusserer zuzurechnen. Dies gilt aufgrund eines verwaltungsgerichtlichen Entscheids vom 3. November 2010 (SB.2010.00054) selbst dann, wenn der Werkersteller von sich aus Gewinnanteile an den Landveräusserer verschiebt bzw. für Kosten, die beim Landveräusserer angefallen sind (in casu notarielle Handänderungskosten), aufkommt. Im betreffenden Entscheid, welcher die gleiche Konstellation (Zusammenrechnungsfall) und die gleiche Veräusserin betraf, hielt das Verwaltungsgericht ausdrücklich fest, dass an den Landveräusserer verschobene Gewinne, die ausschliesslich mit der Werkerstellung und nicht mit den Landverkäufen angefallen sind, mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer (§§ 16 ff. und 63 ff. StG) und nicht mit der Grundstückgewinnsteuer zu besteuern seien, sofern die vereinbarten Landpreise beim Verkauf einem Drittvergleich standhielten. Die kommunale Steuerbehörde hat sich bei der vorzunehmenden Untersuchung an diese Grundsätze zu halten.

Nach dem Verhältnismässigkeitsgrundsatz müssen die vom Steuerpflichtigen geforderten Mitwirkungshandlungen nicht nur geeignet sein, den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären, sondern hierzu auch notwendig und der steuerpflichtigen Person zumutbar sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 135 N 34). Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, besteht keine Mitwirkungspflicht. Dementsprechend ist es der Steuerbehörde in diesem Fall – soweit nicht anderweitig ein Untersuchungsnotstand besteht – nicht gestattet, auf Grund nicht erfüllter (unzulässiger) Mitwirkungsaufforde-

rungen eine Ermessensveranlagung vorzunehmen und den Steuerpflichtigen darüber hinaus für sein Verhalten zu büssen.

b) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass es sich bei der Pflichtigen um eine privatrechtskonform errichtete juristische Person handelt, die als eigenständiges Steuersubjekt zu besteuern ist. Die Rekursgegnerin behauptete nie, dass es sich hierbei um eine Briefkastenfirma handle oder die abgeschlossenen Verträge simuliert seien, mit der Folge, dass bei der Besteuerung des Grundstückgewinns die Existenz der Pflichtigen steuerlich auszublenden wäre. Das kommunale Steueramt stellte im Aufgaveverfahren keine dahingehenden Nachforschungen an. Es bestehen diesbezüglich aufgrund der Akten auch keine Anhaltspunkte.

c) Fraglich ist somit einzig, ob eine Gewinnverschiebung vom Landpreis in den Werklohn stattgefunden hat. Diesbezüglich stellt sich die Rekursgegnerin auf den Standpunkt, dass die Landveräusserin und Werkerstellerin nahestehende Personen seien, die sich zu einer einfachen Gesellschaft zusammengeschlossen hätten mit dem Ziel, fertig erstellte Stockwerkeinheiten zu veräussern. Bei dieser Sachlage müsse untersucht werden, ob die in separaten Vertragswerken vereinbarten Land- und Werkpreise – je einzeln betrachtet – einem Drittvergleich standhielten, und zwar auch bei einer – wie hier – sehr kurzen Besitzesdauer. Denn es wäre möglich, dass das Land unter dem Marktwert erworben und verkauft oder das Bauwerk zu einem Preis über dem Marktwert veräussert worden sei. Für die Enderwerber hätten die separat festgelegten Land- und Werkpreise keine ausschlaggebende Bedeutung. Für sie sei ausschliesslich der Gesamtpreis für Land und Gebäude massgebend. Um die Marktüblichkeit der in separaten Vertragswerken festgelegten Land- und Werkpreise überprüfen zu können, müsse das kommunale Steueramt berechtigt sein, von der Landveräusserin die Bauabrechnung der Werkerstellerin einzuverlangen.

d) Mit dieser Auffassung widersetzt sich die Rekursgegnerin zumindest der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung. Denn nach der Praxis des Verwaltungsgerichts liegt eine unzulässige Gewinnverschiebung vom Landpreis in den Werklohn – ungeachtet des mit der Werkerstellung erzielten Gewinns – nur dann vor, wenn die beim Verkauf vereinbarten Landpreise einem Drittvergleich nicht standhalten (VGr, 19. März 2003, SB.2002.00080, [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch); VGr, 10. Mai 2006, SB.2005.00079, [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch); VGr. 3. November 2010, SB.2010.00054, E. 3.2, [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch), je auch zum Folgenden). Eine steueramtliche Abklärung, namentlich durch Einforderung

der Bauabrechnung des Werkerstellers, rechtfertigt sich nur dann, wo Hinweise auf eine wesentlich unter dem Verkehrswert liegende Beurkundung des Landpreises vorhanden sind. Gerade solche Anhaltspunkte bringt die Rekursgegnerin aber nicht vor. Sie hat in keinem Stadium des Verfahrens in substantiiertes Weise dargelegt, geschweige denn nachgewiesen, dass in der Stadt C zur fraglichen Zeit höhere Landpreise bezahlt worden seien. Abgesehen davon ist anzumerken, dass die Pflichtige nur wenige Tage oder Wochen Eigentümerin der streitbetroffenen Landanteile war. In dieser kurzen Zeit ist, auch wenn die Landpreise im Jahr 2010 im Allgemeinen steigende Tendenz aufwiesen, eine Wertsteigerung des Baulands kaum messbar. Selbst wenn man auf die Beurkundungsdaten beim Erwerb und Verkauf abstellt, war die wirtschaftliche Besitzesdauer vom ... 2008 bis mehrheitlich Ende ... 2009 kurz. In dieser Zeit sind die Landpreise in der Stadt C laut der Modellpreisstatistik des statistischen Amtes des Kantons Zürich nur unwesentlich um 4,4% (Stand September 2014) gestiegen. Aufgrund der geringen Aussagekraft dieser Statistik lässt sich daraus aber nicht ableiten, dass die beurkundeten Landpreise der veräusserten Miteigentumsanteile wesentlich unter dem Marktwert lagen.

Selbst wenn das veräusserte Land infolge des konkret realisierten Überbauungsprojekts massiv an Wert gewonnen hätte, bestünde kein Anlass für eine Gewinnkorrektur bei der Besteuerung der Pflichtigen, weil ein allfälliger Mehrwert des Landes infolge des konkreten Überbauungsprojekts allein das Verdienst der Generalunternehmerin und nicht der Landveräusserin ist. Es kommt in diesem Zusammenhang entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin nicht darauf an, ob und in welcher Höhe der von der Generalunternehmerin erwirtschaftete Gewinn letztlich ausgefallen ist, da Gewinnkorrekturen zu Gunsten resp. zu Lasten der Landveräusserin resp. der Werkerstellerin wie erwähnt unzulässig sind, solange die beim Verkauf beurkundeten Landpreise im marktüblichen Rahmen liegen.

e) Aufgrund der gegebenen Umstände und der aktuellen Rechtsprechung bestand keine Notwendigkeit, von der Pflichtigen im Auflageverfahren die Bauabrechnung der Generalunternehmerin und eine Substantiierung der (Eigen-)Leistungen der Generalunternehmerin und weiterer nahestehender Personen (insbesondere hinsichtlich Architektur- und weiterer Honorare) zu verlangen. Wären die geforderten Unterlagen eingereicht worden und hätten sich einzelne in der Bauabrechnung verbuchte Honorare als übersetzt erwiesen oder hätte sich aus den eingereichten Unterlagen gar ergeben, dass der Landveräusserin – wie im Fall SB.2010.00054 – unter verschiede-

nen Titeln Gewinnanteile ausbezahlt worden wären, hätte die Rekursgegnerin diese nach der dargelegten Rechtsprechung nicht mit der Grundstückgewinnsteuer erfassen dürfen. Umgekehrt wäre eine Gewinnkorrektur bei der Grundstückgewinnsteuer der Landveräusserin auch nicht möglich, wenn die Generalunternehmerin einen Verlust erzielt hätte (VGr, 10. Mai 2006, SB.2006.00079, [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch)). Aufgrund dessen waren die Mitwirkungsaufforderungen des kommunalen Steueramts (Einforderung der detaillierten Bauabrechnung und einer Liste mit den ursprünglich angestrebten Verkaufspreisen samt Kostenschätzung und Gewinnkalkulation, ferner die Einforderung sämtlicher Verträge zwischen der Pflichtigen und der Generalunternehmerin, Substantiierung der "Eigenleistungen" der Generalunternehmerin bzw. weiterer nahe stehender Personen) allesamt nicht geeignet und notwendig, um den Grundstückgewinn aus der Veräusserung der Miteigentumsanteile am Bauland vollständig und richtig zu ermitteln. Zulässig war einzig die Aufforderung, ein vollständiges Exemplar eines Pauschalwerkvertrags und die Mehr- resp. Minderkostenabrechnungen einzureichen, weil die diesbezüglichen Faktoren für die Bemessung des Gewinns relevant sind. Vor allem muss über die Person des Werkerstellers vollständige Klarheit herrschen, weil die Ermittlung des Grundstückgewinns in Zusammenrechnungsfällen wesentlich davon abhängt, ob Landveräusserer und Werkersteller verschiedene Personen sind oder tatsächlich identisch sind. Bei tatsächlicher Identität gelten die dargelegten Einschränkungen bei der Grundstückgewinnsteueranlagung des Landveräusserers nicht (VGr, 23. Oktober 2002, SB.2002.00006 = ZStP 2003, 63). Diesbezüglich bestand jedoch kein Untersuchungsnotstand, weil die kommunale Steuerbehörde die Person des Werkerstellers bereits vor Erlass der Mitwirkungsaufforderungen kannte. Hinsichtlich der Mehr- und Minderkosten, die auch zum Erlös gehören, im vorliegenden Fall aber nicht bekannt sind, wirkten sich die fehlenden Angaben bei der Bemessung der steuerbaren Teilgewinne nicht aus, weil die beim Erlös auf- oder abzurechnenden Mehr- oder Minderkosten im Sinn eines Nullsummenspiels bei den Anlagekosten zu berücksichtigen gewesen wären. Folgedessen waren die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung nicht erfüllt, so dass diese einschliesslich der vorinstanzlichen Kostenaufgabe von Fr. 800.- für das Einspracheverfahren aufzuheben ist.

f) Entgegen dem Antrag der Pflichtigen und ihrer fehlerhaften Steuerberechnung, die abweichend von der Steuererklärung mit einem Grundstücksverlust von Fr. 18'562.- schliesst, ist die Grundstückgewinnsteuer damit aber nicht auf Fr. 0.- festzusetzen. Denn tatsächlich beläuft sich der steuerbare Gesamtgewinn gemäss der beiliegenden Steuerberechnung auf Fr. 123'275.40 bzw. gerundet auf Fr. 121'900.-.

Ausserdem liess die Pflichtige ausser Acht, dass beim gleichzeitigen Verkauf einer Mehrheit von Grundstücken (Wohnung ... und Bastelraum) an die Erwerber G/H eine Gesamtveräusserung vorliegt. In diesem Fall ist die Grundstückgewinnsteuer auf dem Gesamtgewinn beider Objekte zu berechnen, was im konkreten Fall dazu führt, dass der Teilgewinn hier nicht knapp unter Fr. 5'000.-, sondern – nach Verlustverrechnung gemäss § 124 Abs. 3 StG – Fr. 5'100.- beträgt und zu besteuern ist.

Somit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen und die Grundstückgewinnsteuer gemäss der beiliegenden Steuerberechnung von insgesamt Fr. 136'327.50.- auf insgesamt Fr. 847.50.- herabzusetzen.

7. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens der nahezu vollständig unterliegenden Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht ihr die beantragte Parteientschädigung nicht zu (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Vielmehr ist der obsiegenden Rekurrentin eine Parteientschädigung von Fr. 5'000.- zuzusprechen, da ihr aufgrund des doppelten Schriftenwechsels im Rekursverfahren ein besonderer Aufwand erwachsen ist.

Demgemäss beschliesst die Kammer:

1. Das Ausstandsbegehren gegen Steuerrichter F wird als gegenstandslos abgeschrieben.
2. Auf das Ausstandsbegehren gegen die weiteren Mitglieder des Steuerrekursgerichts wird nicht eingetreten;

und erkennt:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid des Ausschusses für Grundsteuern der Stadt C vom 14. März 2013 wird teilweise gutgeheissen und die der Rekurrentin auferlegte Grundstückgewinnsteuer von insgesamt Fr. 136'327.50 auf Fr. 847.50 herabgesetzt.
2. Die Kostenaufgabe des Ausschusses für Grundsteuern der Stadt C von Fr. 800.- wird aufgehoben.
3. [...]

*Eine Minderheit der Kammer gibt folgende abweichende Rechtsauffassung zu Protokoll:*

*(Gegen den dargelegten Sachverhalt und die Erwägungen 1. - 4. ist nichts einzuwenden. Hingegen ist der Rekurs abzuweisen).*

*5. Im vorliegenden Verfahren ist in erster Linie streitig, ob die Rekursgegnerin zu Recht mit Bezug auf den Gewinn aus dem Verkauf der Landanteile durch die Pflichtige eine partielle Ermesseneinschätzung vorgenommen hat, nachdem sich die Pflichtige trotz mehrmaliger Aufforderung und Mahnung ausdrücklich geweigert hatte, sowohl die Bauabrechnung der Generalunternehmerin vorzulegen, als auch Verträge und Absprachen mit der I AG und der J AG einzureichen bzw. substantiiert darzulegen.*

*Die Beantwortung dieser Frage hängt einerseits davon ab, ob die formellen Voraussetzungen für den Erlass einer Ermesseneinschätzung gegeben waren (nachfolgend E. 6a). Andererseits ist zu klären, ob die Pflichtige gehalten gewesen wäre, in der von ihr verlangten Art und Weise bei der Untersuchung mitzuwirken (nachfolgend E. 7b - g).*

*6. a) Mit Auflage vom 16. Januar 2012 und 9. März 2012 sowie Mahnung vom 11. Mai 2012 wurde die Pflichtige zur Einreichung verschiedener Unterlagen in Zusammenhang mit der Erstellung der vorliegenden Überbauung "D" aufgefordert. Insbesondere zur Vorlage einer Bauabrechnung der Generalunternehmerin sowie der substantiierten Darlegung der Leistungen der I AG und der J AG. Damit waren die formellen Anforderungen für den Erlass einer Ermesseneinschätzung gegeben.*

*b) Uneinigkeit besteht insbesondere betreffend die Frage, ob die Rekursgegnerin berechtigt gewesen ist, von der Pflichtigen die detaillierte Bauabrechnung der Generalunternehmerin einzufordern.*

*aa) Die Pflichtige führt aus, sie habe das Land erworben und eine Überbauung mit Mehrfamilienhäusern mit der Generalunternehmerin geplant. Daraufhin habe sie die entsprechenden Grundstücksanteile der Stockwerkseigentumswohnungen verkauft. Gleichzeitig hätten die Landkäufer mit der Generalunternehmerin einen Pau-*

*schalwerkvertrag zur Erstellung der entsprechenden Eigentumswohnungen teilweise samt Erstellung eines Tiefgaragenplatzes abgeschlossen. Richtig sei, dass diese Handänderungen sogenannte Zusammenrechnungsfälle seien, jedoch mit Ausnahme des Tiefgaragenplatzes Nr. ... Dementsprechend seien dem zusammengerechneten Erlös die jeweiligen Anlagekosten gegenüberzustellen, zu denen in der Regel der jeweilige Pauschalwerklohn als wertvermehrende Aufwendung gehöre. Im Ergebnis ergebe sich in werklohnmassiger Hinsicht damit beim Grundstücksgewinn ein "Nullsummenspiel". Zwar halte die Generalunternehmerin 47.5% des Aktienkapitals der A AG, sei jedoch keine Schwestergesellschaft der Pflichtigen und könne auch nicht als "nahestehend" gewürdigt werden. Wegen der fehlenden Identität zwischen Landveräusserin und Werkerstellerin und da die Werkverträge direkt zwischen den Landkäufern und der Werkerstellerin abgeschlossen worden seien, könne nicht davon ausgegangen werden, dass Landpreis in den Werklohn verschoben worden sei. Entscheidend sei vorliegend allein, ob die beurkundeten Landverkaufspreise wesentlich unter dem massgebenden Verkehrs- bzw. Marktwert gelegen hätten. Dies liege nicht vor, denn Erwerbspreis, Fr. 815.-/m<sup>2</sup>, und Verkaufspreis, Fr. 836.-/m<sup>2</sup>, seien marktkonform gewesen. Unverständlich sei auch, was die Rekursgegnerin mit der Bezeichnung "einheitliches Vertragswerk" meine. Bei der Grundstücksgewinnsteuer handle es sich um eine reine Objektsteuer und für eine Zusammenrechnung des Erlöses mit dem Gewinn sei wegen des im Steuerrecht geltenden Legalitätsprinzips eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage erforderlich.*

*Damit ergebe sich, dass für die Pflichtige keine gesetzliche (verfahrensrechtliche) Pflicht bestanden habe, die Mahnung und Auflage der Rekursgegnerin zu erfüllen. Demzufolge seien die entsprechenden Pauschalwerklohne als Anlagekosten vollumfänglich zu berücksichtigen, mit der Folge, dass sich gesamthaft ein Grundstücksverlust von Fr. 18'562.- ergebe.*

*bb) Die Rekursgegnerin hingegen führt aus, die Pflichtige habe sich mit der Generalunternehmerin zu einer einfachen Gesellschaft zusammengeschlossen, um eine Überbauung zu realisieren und die neu erstellten Wohneinheiten an Dritte zu veräussern. Daraufhin habe die Pflichtige das Grundstück Kat.Nr. ..., 6'674 m<sup>2</sup> Grundstücksfläche, erworben. Erst dann habe die Generalunternehmerin in Zusammenarbeit mit der Pflichtigen auf diesem Grundstück eine Wohnüberbauung mit mehreren Mehrfamilienhäusern geplant. Nach Einreichung eines Baugesuchs habe die Pflichtige die Stockwerkseigentumsanteile verkauft. Gleichzeitig hätten die Erwerber mit der Gene-*

ralunternehmerin einen Werkvertrag zur Erstellung der betreffenden Wohnung samt Garagenplatz abgeschlossen (Bemerkungen zum Kaufpreis). Aufgrund dieser Zusammenarbeitskonstellation sei nicht klar, ob möglicherweise Landpreis in den Pauschalwerkpreis verschoben worden sei.

7. a) Die Frage, ob die Pflichtige aufgefordert werden durfte, u.a. die detaillierte Bauabrechnung der Generalunternehmerin sowie weitere Verträge und Absprachen der Pflichtigen mit nahestehenden Unternehmen in Zusammenhang mit der Überbauung "D" und die Einreichung eines Pauschalwerkvertrags der Landkäufer einzureichen, hängt nicht nur davon ab, ob die Leistungen der Pflichtigen steuerrechtlich als Quasi-Eigenleistungen zu würdigen sind und ob die Generalunternehmerin als Schwestergesellschaft in einem Konzernverhältnis mit der Pflichtigen anzusehen ist. Entscheidend ist allein die Frage, ob die Untersuchung und Beantwortung der mit der streitbetreffenden Auflage eingeforderten Unterlagen vom Untersuchungszweck her geboten, erfüllbar und verhältnismässig war. Es geht allein um die gesetzmässige Veranlagung der Pflichtigen. Dabei spielen Leistungen, welche der Pflichtigen nahestehende Gesellschaften erbringen, eine bedeutende Rolle. Dementsprechend darf und kann die Rekursgegnerin zur Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer vorliegend nicht allein auf den zwischen der Pflichtigen und den Landkäufern vereinbarten Landpreis abstellen, sondern kann und darf weitere Unterlagen verlangen. Dies insbesondere, um zu überprüfen, ob z.B. Gewinnverschiebungen stattgefunden haben, um steuergünstig das angestrebte Verkaufsziel zu erreichen.

b) Lässt der Steuerpflichtige bauliche Leistungen durch eine ihm nahestehende, wirtschaftlich verbundene bzw. von ihm beherrschte Gesellschaft ausführen, ist er gemäss der Steuerpraxis verpflichtet, auf Verlangen der Steuerbehörde auch überprüfbare Angaben betreffend die erbrachten Leistungen dieser Gesellschaft (z.B. deren Bauabrechnung) einzureichen, soweit das dem Ziel, eine vollständige und richtige Besteuerung des Steuerpflichtigen zu ermöglichen, dient und die weiteren Voraussetzungen der Erfüllbarkeit und Verhältnismässigkeit gegeben sind (VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103/104, [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch)). Der Pflichtige kann sich der Erfüllung einer solchen Auflage nicht mit dem Hinweis auf die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse entziehen.

c) aa) Dies muss jedenfalls auch vorliegend gelten. Denn die Pflichtige und die Generalunternehmerin können ohne Weiteres als nahestehende Unternehmen bezeichnet werden, weil zwischen ihnen enge personelle und organisatorische Verflechtungen bestehen. Zum einen hält die Generalunternehmerin 47.5% des Aktienkapitals der Pflichtigen und zum anderen waren sowohl K als auch L in den vorliegend entscheidenden Jahren (2008 - 2011) je entweder Präsident des Verwaltungsrats oder Mitglied des Verwaltungsrats in einem der beiden Gesellschaften (Handelsregisterauszüge), jeweils mit Kollektivunterschrift.

bb) Aus den eingereichten Kauf- und Werkverträgen ergibt sich zudem Folgendes:

- Die Kaufverträge betreffend die Landanteile sind vom Vorliegen einer rechtskräftigen Baubewilligung abhängig (z.B. Kaufvertrag A AG / M und N, Ziff. 1 und Weitere Bestimmungen Ziff. 3);
- die Käufer erklären, dass sie vor Abschluss des Kaufvertrags bereits einen Werkvertrag abgeschlossen haben (Weitere Bestimmungen Ziff. 3 Bemerkungen zum Kaufpreis);
- die Pflichtige als Landveräusserin erklärt, dass die Kaufpreiserlöse gesamthaft dem Erwerbspreis entsprechen und daher kein Grundstücksgewinn erzielt werde (Weitere Bestimmungen Ziff. 8, 3. Abs.),
- die Landkäufer ermächtigen die Pflichtige als Verkäuferin, "bis zur Bauvollendung Änderungen an den Projektplänen vorzunehmen und Baugesuche einzureichen und bewilligen zu lassen" (Weitere Bestimmungen Ziff. 15, 2. Abs.);
- der Werkvertrag ist vom Abschluss eines öffentlich beurkundeten Landkaufvertrags abhängig.

cc) Des Weiteren ergibt sich, dass die Stockwerkeigentumswohnungen der Überbauung "D" zu einem Gesamtkaufpreis angeboten worden sind, ab Fr. 690'000.-.

d) Demzufolge haben die Pflichtige und die Generalunternehmerin die Überbauung des von der Pflichtigen erworbenen Grundstücks als einfache Gesellschaft miteinander geplant und verwirklicht. Die Pflichtige war zudem bis zum Abschluss des Bauvorhabens Bevollmächtigte der Landkäufer mit Bezug auf die Erstellung der Stockwerkeigentumswohnungen (Weitere Bestimmungen Ziff. 11, 13 und 15). Die Land- und Werkverträge hingen so voneinander ab, dass der eine ohne den anderen nicht hätte abgeschlossen werden können. Da die Stockwerkeigentumswohnungen jeweils zu einem Gesamtpreis angeboten worden sind, besteht die Möglichkeit, dass

die Pflichtige zusammen mit der Generalunternehmerin eine Preisgestaltung vorgenommen hat, aufgrund derer sich ein attraktiver Kaufpreis für die Wohnungen inkl. Land ergeben hat. In diesem Zusammenhang muss es der Grundsteuerbehörde durchaus erlaubt sein, von der Pflichtigen weitere Unterlagen zu verlangen, um die Forderungen und Leistungen, die in Zusammenhang mit der Überbauung und dem Verkauf der Stockwerkseigentumswohnungen "D" angefallen sind, nachzuvollziehen. Allein der Landkaufvertrag mit der Pflichtigen und der Werkvertrag mit einem Pauschalwerkpreis reicht dafür sicher nicht aus. In diesem Zusammenhang kann auch nicht nachvollzogen werden, wie die Aufteilung des Pauschalverkaufspreises, zu dem die Wohnungen inkl. Landanteil angeboten worden sind, vorgenommen worden ist, um Land- und Wohnungsanteil separat verkaufen zu können.

e) Die mit Auflage und Mahnung eingeforderten Unterlagen u.a. betreffend detaillierte Darlegung des Werkpreises (E. A Ziff. 1. - 7) war auch erfüllbar. Aufgrund der Stellung von K und L als Verwaltungsrat bzw. Präsident des Verwaltungsrats der Gesellschaften hätte Zugriff auf die Unterlagen der entsprechenden Gesellschaften bestanden.

f) Zudem waren die Auflage und Mahnung der Rekursgegnerin auch verhältnismässig, denn ohne diese Abklärungen ist es für sie nicht möglich gewesen abzuklären, ob z.B. Landwert in den Werklohn verschoben worden ist, und ob dadurch die Leistungen des Generalunternehmers nicht dem Marktwert entsprochen haben. Zudem war die Auflage für die gesetzmässige Veranlagung des Pflichtigen notwendig und es war der Pflichtigen auch zuzumuten, diese Unterlagen einzureichen.

g) Daraus folgt, dass die Pflichtige zur Erfüllung der streitbetroffenen Auflage verpflichtet gewesen wäre. Indem sie die verlangten Unterlagen trotz Mahnung nicht eingereicht hat, hat sie Verfahrenspflichten verletzt. Somit hat die Rekursgegnerin zu Recht den steuerbaren Grundstücksgewinn gestützt auf § 139 Abs. 2 StG nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses.

Für den richtigen Protokollauszug,  
die Gerichtsschreiberin: