

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 GR.2017.33

Entscheid

24. Mai 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin
Christina Hefti und Gerichtsschreiberin Cécile Schmidlin

In Sachen

A AG,

vertreten durch B AG,

Rekurrentin,

gegen

Stadt C,

vertreten durch den Ausschuss für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) erwarb am ... 2009 die Liegenschaft ...strasse XX (Wohnhaus mit Gastgewerbe) in C. Gemäss Handänderungsanzeige des Grundbuchamts C veräusserte sie dieses Objekt am ... 2015 für Fr. 2'350'000.- an D.

Nachdem beim Gemeindesteueramts trotz Mahnungen vom 7. Juli 2016 und 27. März 2017 keine Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer eingegangen war, auferlegte der Ausschuss für Grundsteuern der Stadt C der Pflichtigen mit Veranlagungsentscheid vom 8. Mai 2017 bei einem nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzten Grundstückgewinn von Fr. 1'300'000.- eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 468'648.-.

B. Die hiergegen durch Nachreichen der fehlenden Steuererklärung erhobene Einsprache wies der Grundsteuerausschuss C mit Entscheid vom 4. September 2017 grossmehrheitlich ab. Er hielt fest, dass in Würdigung der von der Pflichtigen eingereichten Unterlagen die angefochtene Ermessenseinschätzung grundsätzlich bestehen bleibe und lediglich der Höhe nach zu prüfen sei. Bei der letzteren Prüfung nahm der Ausschuss geringfügige Korrekturen vor; es resultierte nunmehr ein Grundstückgewinn von Fr. 1'297'500.- und damit eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 467'728.-.

C. Mit Rekurs vom 6. Oktober 2017 liess die Pflichtige beantragen, den angefochtenen Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen; eventualiter sei die Veranlagung (durch das Rekursgericht) angemessen vorzunehmen. Zudem sei ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen. In der Begründung wurde zunächst vorgebracht, dass keine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen hätte getroffen werden dürfen. Dies zunächst deshalb, weil sie am 3. August 2016 (per Post, nicht eingeschrieben) eine Steuererklärung eingereicht habe. Im Weiteren habe sie durch Einreichen der Steuererklärung mit der Einsprache ihre gesetzlichen Pflichten ausreichend erfüllt und habe danach keine rechtsgenügende Untersuchung stattgefunden. Selbst wenn schliesslich die Ermessensveranlagung Bestand

hätte, so halte diese in quantitativer Hinsicht einer kritischen Prüfung nicht stand. Für die vorzunehmende Neuschätzung hätte das Steuerrekursgericht einerseits hinsichtlich der wertvermehrenden Aufwendungen einen Baufachmann als Experten beizuziehen und andererseits auch zu berücksichtigen, dass sie als Liegenschaftenhändlerin qualifiziere. In Bezug auf Letzteres sei gegebenenfalls eine Auskunft beim kantonalen Steueramt einzuholen.

In der Rekursantwort vom 31. Oktober 2017 schloss der Grundsteuerausschuss C auf Abweisung des Rekurses und verlangte ebenfalls eine Parteientschädigung.

Mit Replik vom 22. Dezember 2017 liess die Pflichtige an ihren Standpunkten festhalten. Die Vorinstanz liess sich dazu nicht mehr vernehmen.

Mit Referentenverfügung vom 23. April 2018 wurde betreffend das behauptete Einreichen der Steuererklärung per 3. August 2016 ein Beweisverfahren durchgeführt. Die Pflichtige liess sich diesbezüglich mit Eingabe vom 1. Juni 2018 vernehmen. Hierzu äusserte sich die Vorinstanz mit Stellungnahme vom 28. August 2018.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. 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. Am Anfang der Gewinnberechnung steht damit der Erlös, von welchem alsdann zunächst der Erwerbspreis abgezogen wird. Die anrechenbaren Aufwendungen sind sodann in § 221 Abs. 1 StG abschliessend aufgezählt (RB 1990 Nr. 51, 1982 Nr. 105; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 221 N 3). Dazu gehören wertvermehrende Aufwendungen,

Grundeigentümerbeiträge, übliche Mäklerprovisionen und Insertionskosten, mit der Handänderung verbundene Abgaben sowie Baukreditzinsen bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen. Natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, können gemäss § 221 Abs. 2 StG weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben.

2. a) Die Steuerbehörden und Rechtsmittelinstanzen sind nach dem Grundsatz der Gesetz- oder Rechtmässigkeit (Legalitätsprinzip) verpflichtet, für eine vollständige und richtige Besteuerung zu sorgen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119 - 131 N 9).

b) Was die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen anbelangt, hat dieser gemäss § 226 StG dem Gemeindesteuernamt innert 30 Tagen nach der Handänderung eine Steuererklärung einzureichen. Das entsprechende Formular mit der Aufforderung zur fristgerechten Einreichung erhält der Steuerpflichtige bei der Handänderung vom Notariat bzw. Grundbuchamt (§ 70 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, StV). Im Übrigen geltend auch mit Blick auf die Verfahrensvorschriften die Bestimmungen über die Staatssteuern (§ 206 StG).

c) Über die Deklarationspflicht hinaus muss der Steuerpflichtige nach § 135 Abs. 1 und 2 StG alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen. Er muss auf Verlangen der Steuerbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen. Die Sachverhaltsermittlung muss sich dabei auf den Steuerpflichtigen beziehen, um eine vollständige und richtige Einschätzung seiner Person zu ermöglichen. Ausserdem müssen die vom Steuerpflichtigen geforderten Mitwirkungshandlungen erfüllbar und verhältnismässig, d.h. geeignet, notwendig und zumutbar sein, um den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 135 N 34 und 39).

d) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt gemäss § 139 Abs. 2 StG eine

Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Diese Bestimmungen setzen für solche Einschätzungen einen Untersuchungsnotstand voraus. Ein derartiger Notstand ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz formgültiger Mahnung Verfahrenspflichten nicht oder nicht gehörig erfüllt hat, d.h. dass er seinen Mitwirkungspflichten mit Bezug auf die Ermittlung der massgebenden Tatsachen nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. Die elementarste Verfahrenspflicht ist nach dem Gesagten die Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung (§ 226 StG).

e) aa) Die Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung zeichnet sich durch zwei Besonderheiten aus: Eine Anfechtung ist zum einen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit möglich und zum andern ist die Einsprache zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 140 Abs. 2 StG). Der steuerpflichtigen Person wird damit der mit der Einsprache anzutretende und im Verfahren zu leistende Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung überbunden. Die erhöhten prozessualen Anforderungen finden ihre Erklärung in der besonderen Natur der Ermessenseinschätzung. Da die Steuerbehörde mangels genügender Unterlagen nicht alle Steuerfaktoren genau ermitteln kann, muss sie diese schätzen. Dabei hat sie notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen abzustellen. Weil eine Ermessenseinschätzung somit naturgemäss eine gewisse Unschärfe aufweist, ist die Möglichkeit, sie anzufechten, entsprechend eingeschränkt. Die steuerpflichtige Person kann sie nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit in Frage stellen. Sie hat nachzuweisen, dass die Ermessenseinschätzung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Mittels umfassendem Unrichtigkeitsnachweis hat sie die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts zu beseitigen. In der Begründung der Einsprache ist daher der Sachverhalt in substanzierter Weise darzulegen, und es sind die Beweismittel für diese Sachverhaltsdarstellung zu nennen. Es reicht nicht aus, die Einschätzung bloss in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen (vgl. zum Ganzen: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 64 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

bb) An dieser immer wieder bestätigten Rechtsprechung ist aber mit einem Teil der Lehre Kritik anzubringen (vgl. Markus Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, ASA 75, 185-210, insbes. 196 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 64a): Sie differenziert zu wenig zwischen der Ermessenseinschätzung, welche wegen einer Verfahrenspflichtverletzung der steuerpflichtigen Person vorgenommen werden musste, und einer Ermessensein-

schätzung, welche bloss wegen eines unklaren Sachverhalts durchgeführt wurde. Unbestreitbar sind die vorstehend genannten erschwerten Anforderungen an eine Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung auf den Fall der Ermessenseinschätzung bei einer Verfahrenspflichtverletzung anwendbar. Bleibt der Sachverhalt dagegen unklar, obwohl die steuerpflichtige Person mitwirkte (gerade im weiten Bereich der Abgrenzung von werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen bei Umbauten bleibt der Sachverhalt häufig unklar, aber auch die Schätzungen von Privatanteilen gehören hierher), kann die Rechtsfolge einer Schätzung, die im Rahmen der Einschätzung vorgenommen wurde, nicht darin bestehen, dass die steuerpflichtige Person Einwendungen nur unter erschwerten Bedingungen einreichen kann.

cc) Der Einsprecher kann vorbringen, dass die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung überhaupt nicht vorgelegen hätten. Je nach geltend gemachtem Mangel ist die steuerpflichtige Person oder die Einschätzungsbehörde für die Behauptung, die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung seien nicht erfüllt gewesen, beweisbelastet. So liegt die Beweislast bei der steuerpflichtigen Person, wenn behauptet wird, die Steuererklärung rechtzeitig eingereicht zu haben; derweil liegt sie bei der Einschätzungsbehörde, wenn behauptet wird, es sei nicht gemahnt worden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 65).

dd) Diese Besonderheit der Einsprachen gegen Ermessenseinschätzungen bringt es mit sich, dass die Prüfungsbefugnis der Einsprachebehörde eingeschränkt wird: Sie darf die Ermessenseinschätzung im Einspracheverfahren bloss dann in ihrer Eigenschaft als Ermessenseinschätzung aufheben und den Makel der Einschätzung "nach pflichtgemäsem Ermessen" beseitigen, wenn sich diese als offensichtlich unrichtig erweist. Dann ergeht der Einspracheentscheid grundsätzlich als ordentliche Einschätzung; gelingt der steuerpflichtigen Person dieser Nachweis nicht, bleibt es bei einer Ermessenseinschätzung. Immerhin steht dieser dann noch der Nachweis offen, dass die getroffene Schätzung offensichtlich zu hoch ausgefallen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 73).

ee) Grundvoraussetzung, dass die steuerpflichtige Person überhaupt zum Unrichtigkeitsnachweis zugelassen wird, ist, dass sie die zusätzlichen Prozessvoraussetzungen bei einer Ermessenseinschätzung (Nachholung der versäumten Verfahrenspflichten, substantiierte Sachdarstellung, Beweisangebot) erbracht hat (BGR, 29. März 2005, ASA 75, 329 [334] = StE 2005 B 95.1 Nr. 9 = StR 2005, 520 [524]). Nur

bei Vorliegen dieser Grundvoraussetzung ist die Rechtsmittelbehörde zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet, indem ihre Untersuchungspflicht wieder auflebt (RB 2002 Nr. 113 = ZStP 2003, 152, RB 1994 Nr. 45 = StE 1995 B 96.12 Nr. 4). Die Rechtsmittelbehörde ist dann gehalten, die angebotenen Beweise abzunehmen und von Amts wegen allenfalls weitere Untersuchungs- und Beweishandlungen vorzunehmen (RK ZH, 31. August 1995, StE 1996 B 96.12 Nr. 5, RK ZH, 6. Mai 1992, ZStP 1992, 193; BGr, 29. März 2005, ASA 75, 329 = StE 2005 B 95.1 Nr. 9 = StR 2005, 520).

ff) Der Unrichtigkeitsnachweis ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung umfassend zu führen und kann nicht nur einzelne Positionen der Ermessensveranlagung betreffen. Der Steuerpflichtige muss die bisher versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen und insbesondere eine nicht eingereichte Steuererklärung nachträglich vorlegen (BGr, 2. Juli 2008, 2C_620/2007, E. 2.1). Hat der Pflichtige seine Verfahrenspflichten weiterhin nicht erfüllt, erlischt die Pflicht der Behörden, zusätzliche Untersuchungsmassnahmen zu treffen, wegen der fundamentalen Bedeutung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen an der Sachverhaltsfeststellung (Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 46 N 12 StHG).

3. a) Im vorliegenden Fall traf der Grundsteuerausschuss C die Veranlagung mit Entscheid vom 9. Mai 2017 nach pflichtgemäsem Ermessen mit der Begründung, dass keine Steuererklärung eingereicht worden sei. Wurde die Pflichtige zur Einreichung der Steuererklärung gemahnt (was hier zutrifft; vgl. Mahnungen vom 7. Juli 2016 und 27. März 2017) und ging beim Steueramt keine solche ein, so wurde die grundlegendste aller Mitwirkungspflichten verletzt und war damit die Beschreitung des Wegs über die Ermessenseinschätzung vorgegeben.

b) Die Pflichtige bestreitet nun aber rekursweise ihre Säumnis. So macht deren Vertreter geltend, die Steuererklärung am 3. August 2016 per Post eingereicht zu haben, allerdings mit uneingeschriebener Sendungsaufgabe. Zum Beweis nennt er verschiedene Umstände rund um die Postaufgabe und bietet er sich auch selber als Zeugen an. Auch weist er darauf hin, nach der zweiten Mahnung vom 27. März 2017 der Gemeindesteuerbehörde telefonisch mitgeteilt zu haben, dass die Steuererklärung

ja bereits eingereicht worden sei. Dabei habe er die Auskunft erhalten, dass der Sache nachgegangen werde. Letzteres sei nicht geschehen und stattdessen kurzerhand zur Ermessensschätzung geschritten worden.

c) Dass die Steuererklärung eingereicht wurde und auf dem Postweg oder beim Adressaten in Verstoß geraten ist, ist zwar nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge sehr unwahrscheinlich, gleichfalls jedoch nicht ganz auszuschliessen. Wäre dem so, so wäre der vorgenommenen Ermessenseinschätzung der Boden entzogen und die Sache an die Gemeindesteuerbehörde zur Beschreitung des ordentlichen Veranlagungswegs (Prüfung der eingereichten Steuerunterlagen, allenfalls ergänzende Sachverhaltsuntersuchung, Beweisaufgaben etc.) zurückzuweisen.

Beweispflichtig für das Einreichen der Steuererklärung ist der Steuerpflichtige. Soweit dieser gestützt auf die diesbezügliche Mahnung und damit im Wissen um die drohende Ermessenseinschätzung die Steuererklärung uneingeschrieben auf dem Postweg einreicht, muss er sich bewusst sein, ein Beweisproblem zu haben im Fall, dass die Sendung – aus welchen Gründen auch immer – bei der Steuerbehörde nicht eintrifft. Beweisen liesse sich die Einsendung in solchen Fällen dann etwa noch dadurch, dass ein Dritter die Postaufgabe bezeugen würde; der Steuerpflichtige selbst kommt als Zeuge in eigener Sache nicht in Frage (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 132 N 73).

Vorliegend wirken die Ausführungen des Vertreters insoweit nicht glaubwürdig, als er angibt, gestützt auf die Mahnung vom 27. März 2017 das Gemeindesteueramt in Sachen der bereits eingereichten Steuererklärung telefonisch kontaktiert zu haben; dies deshalb, weil die besagte Mahnung gar nicht zugestellt werden konnte. Eine vertiefte Beweiswürdigung und insbesondere weitere aufwändige Abklärungen (wie etwa eine Befragung des Vertreters als Auskunftsperson anstatt als Zeuge) können indes unterbleiben, weil die Sache aus den nachfolgenden Gründen ohnehin an die Gemeindesteuerbehörde zurückzuweisen ist.

4. a) Die Pflichtige hat die besagte Steuererklärung, welche das Datum vom 3. August 2016 trägt, nach bereits gefälltem Veranlagungsentscheid am 31. Mai 2017 eingereicht. Zurecht hat die Vorinstanz diese demnach als begründete Einsprache entgegengenommen. Es fragt sich nun aber, welche Folgen das Einreichen der Steuerer-

klärung auf den weiteren Gang des Einspracheverfahrens hatte. Die Meinungen der Parteien gehen diesbezüglich auseinander. Die Einsprachebehörde hält dafür, die Pflichtige habe mit der nachgereichten Steuererklärung samt Beilagen "den umfassenden Unrichtigkeitsnachweis" nicht erbracht. Vieles sei im Dunkeln geblieben, weshalb die Ermessenseinschätzung bestehen bleibe und die Schätzung ohne weitere Untersuchung (also gestützt auf den Aktenstand) lediglich der Höhe nach zu überprüfen sei. Demgegenüber lässt die Pflichtige rekursweise vertreten, mit dem Einreichen der Steuererklärung ihre gesetzlichen Pflichten erfüllt zu haben. Eine Verletzung von Verfahrenspflichten könne ihr nicht mehr vorgeworfen werden, weshalb die Einsprachebehörde gehalten gewesen wäre, weitere Abklärungen durchzuführen.

b) Was die Deklarationspflicht anbelangt gibt bei der Grundstückgewinnsteuer § 226 StG lediglich vor, dass die Steuererklärung einzureichen ist; anders als bei der Staats- und Gemeindesteuer (vgl. dort § 133 f. StG) wird das Einreichen von Beilagen vom Gesetzgeber nicht gefordert. Immerhin wird auf dem Steuerklärungsformular darauf hingewiesen, dass die Steuererklärung "mit allen Belegen und Kaufverträgen" einzureichen sei.

aa) Die Pflichtige hat mit der einspracheweise nachgereichten Steuerklärung die Verträge betreffend Kauf und Verkauf der streitbetreffenen Liegenschaft vorgelegt. Damit herrscht zunächst Klarheit über die beiden wichtigsten Positionen einer jeden Grundstückgewinnsteuerveranlagung, nämlich den Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft sowie den seinerzeitigen Erwerbspreis.

Weiter machte sie wertvermehrende Auslagen von Fr. 983'628.- geltend, wobei sie dazu eine detaillierte Übersichtstabelle und zahlreiche Rechnungen vorlegte (u.a. die betragsmässig ins Gewicht fallende Schlussrechnung der E GmbH über Sanierungs- und Umbauarbeiten im Betrag von Fr. 636'804.-). Sodann deklarierte sie eine Mäklerprovision von Fr. 76'140.-, welche sie mit einer Rechnung ihrer Steuervertreterin untermauerte. Auch die weiter geltend gemachten Insertionskosten von Fr. 3'888.- belegte sie mit einer Rechnung der Steuervertreterin (wenn auch betreffend das falsche Objekt). Und schliesslich deklarierte sie (ohne Beleg) noch Notariatskosten von Fr. 2'444.-.

bb) Die Einsprachebehörde handelt in den Erwägungen des Einspracheentscheids all diese Positionen summarisch ab und bringt dabei diverse Beanstandungen

vor. So habe die Pflichtige weder dargelegt noch nachgewiesen, ob sie eine gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin sei, welche auch Aufwendungen im Sinn von § 221 Abs. 2 StG zum Abzug bringen könnte. Aus den vorgelegten Belegen sei sodann ersichtlich, dass ein Rückbau der Gaststätte und eines Kühlraums vorgenommen worden sei; eine solche Substanzverminderung führe grundsätzlich zu einer Verminderung der anrechenbaren Anlagekosten. In Bezug auf die wertvermehrenden Aufwendungen sei die gewichtigste Rechnung über Fr. 636'804.- von einer Schwestergesellschaft der Pflichtigen gestellt worden; insoweit gelte das Marktwertprinzip. Über andere Rechnungsteller sei sodann der Konkurs eröffnet worden. Allein aus den Rechnungen könne sodann nicht ermittelt werden, ob die entsprechenden Aufwendungen grundsteuerrechtlich angerechnet werden könnten. Offenbar seien zwar Umbauten vorgenommen worden, womit es einer Abgrenzung von werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendung bedürfe; die diesbezüglich nötigen Angaben über die ausgeführten Arbeiten und den Zustand des Objekts vor und nach dem Umbau habe die Pflichtige jedoch nicht geliefert. Die Rechnung der Steuervertreterin betreffend die Verkaufskosten betreffe ein Objekt in F, weshalb auch fraglich sei, ob die vorgelegte Rechnung betreffend die Mäkelei tatsächlich die verkaufte Liegenschaft in C betreffe. Ob bei der Mäkerprovision wie deklariert 3% vom Verkaufserlös angerechnet werden könnte, hänge sodann vom nicht bekannten Liegenschaftenhändlerstatus ab. Zu den Handänderungskosten fehle sodann ein Beleg.

Als Quintessenz all dieser Beanstandungen hält die Vorinstanz wie erwähnt fest, dass der umfassende Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht worden sei, weshalb es bei der Ermessenseinschätzung zu bleiben habe und lediglich noch eine quantitative Prüfung der getroffenen Schätzung vorzunehmen sei. Im Rahmen dieser quantitativen Prüfung geht die Vorinstanz dann erneut die verschiedenen Positionen durch. Dabei stellt sie etwa bei der Position Erwerbspreis fest, dass die Unrichtigkeit der diesbezüglichen Schätzung nicht erbracht worden sei, weil aufgrund der eingereichten Unterlagen die festgestellte Substanzminderung nicht ermittelt werden könne. Bei den übrigen Aufwendungen bestätigt sie ihre bisherige Schätzung von Fr. 0.- mit dem Hinweis darauf, dass die Anrechenbarkeit generell in weiten Teilen nicht festgestellt werden könne und insbesondere der Liegenschaftenhändlerstatus im Dunkeln geblieben sei. Lediglich die geringfügigen, jedoch gerade nicht belegten Notariatskosten von knapp Fr. 2'500.- gewährt sie mit dem Hinweis, dass diese aufgrund der Gebührensätze angerechnet werden könnten. Alsdann schlussfolgert sie, dass insgesamt die bisherige Ermessensschätzung in Teilen offensichtlich unrichtig sei, weshalb im Einsprache-

entscheid eine neue Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen zu treffen sei. Diese Neuschätzung fällt unter dem Strich dann praktisch gleich aus wie diejenige im Veranlagungsentscheid (Reduktion des Grundstücksgewinns von Fr. 1'300'000.- auf Fr. 1'297'500.-, also im Umfang der gewährten Notariatskosten).

cc) Die Vorinstanz vertritt mit alledem sinngemäss die Ansicht, dass die Pflichtige im Rahmen des Unrichtigkeitsnachweises auch mit Bezug auf sämtliche steuermindernden Positionen den Sachverhalt restlos auszuleuchten und bis auf den letzten Franken hätte belegen müssen, ansonsten die globale Ermessensveranlagung fortbestehe und sich weitere Sachverhaltsuntersuchungen von vornherein erübrigten. Indes geht es zu weit, von der Steuerpflichtigen bei einer globalen Ermessensveranlagung im Bereich der Grundstückgewinnsteuer zu verlangen, dass sie im Einspracheverfahren beim Nachholen der versäumten Verfahrenspflicht (welche sich grundsätzlich im Vorlegen der Steuererklärung erschöpft) von sich aus zu sämtlichen Fragen betreffend die grundsteuerrechtliche Anrechenbarkeit von Anlagekosten (insbesondere Umbaukosten bzw. wertvermehrenden Aufwendungen), welche sich der Steuerbehörde womöglich stellen könnten, bereits umfassende Antworten liefert. Wurden die Verfahrenspflichten nachgeholt und sind lediglich in Bezug auf substantiiert geltend gemachte, mit Beweisen oder Beweisangeboten untermauerte steuermindernde Aufwandpositionen noch Fragen offen, lebt die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde wieder auf und sind gegebenenfalls weitere Untersuchungshandlungen vorzunehmen (vgl. E. 2.e.aa vorstehend).

Die Vorinstanz verweist in der Rekursantwort unter Verweis auf eine Literaturstelle (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 75) darauf, dass der Unrichtigkeitsnachweis eben umfassend sein müsse, was bedinge, dass er den gesamten von der Ermessenseinschätzung betroffenen Teil des Entscheids umfasse. Dass indes auch Teilnachweise nicht ausgeschlossen sind, halten die vorgenannten Autoren zurecht bereits in der Folgenote fest (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 76). Der vorliegende Entscheid bietet sodann die Gelegenheit, das von Steuerbehörden mit Blick auf das Absehen von aufwändigen Sachverhaltsuntersuchungen häufig vorgebrachte Argument des nicht umfassenden Unrichtigkeitsnachweises zu relativieren: Teilnachweise sind insbesondere bei globalen Ermessenseinschätzungen keineswegs die Ausnahme. Wenn etwa im Bereich der Einkommenssteuer ein Steuerpflichtiger die fehlende Steuererklärung samt allen Beilagen mit der Einsprache nachbringt und dabei grundsätzlich Transparenz hinsichtlich seiner Einkommens- und Vermögensverhältnis-

se herstellt, ist nicht an einer globalen Ermessenseinschätzung festzuhalten, bloss weil in Bezug auf eine Abzugsposition beispielsweise in Zusammenhang mit Berufsauslagen noch Fragen offen sind. Diesfalls ist eine ordentliche Veranlagung zu treffen und sind entsprechende Berufsauslagen gegebenenfalls zu untersuchen und danach zu streichen, zu gewähren oder als Einzelposition nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen, wenn sie dem Grunde nach nachgewiesen aber quantitativ unklar sind.

dd) Vorliegend hat die Pflichtige die ihr gemäss § 226 StG obliegende Verfahrenspflicht (Einreichen der Steuererklärung) im Einspracheverfahren erfüllt. Sie schaffte dabei zunächst Klarheit in Bezug auf den gewinnauslösenden Erlös und den Erwerbspreis, so dass im Wesentlichen noch die üblichen Positionen bei den Anlagekosten (= wertvermehrnde Aufwendungen, Mäklerprovision, Insertionskosten und Notariatkosten) zur Diskussion standen. Diese Positionen hat sie sodann im Rahmen der Nachdeklaration quantifiziert und mit zahlreichen Unterlagen untermauert. Aufgabe der Vorinstanz war es damit, diese gewinnmindernden Positionen im Einzelnen zu prüfen und dabei wie folgt vorzugehen:

- Positionen, die nicht substantiiert und durch nichts belegt sind, können gänzlich gestrichen werden (vorliegend z.B. Verkaufskosten, welche eine andere Liegenschaft betreffen).
- Soweit eine Aufwandposition jedoch belegt ist (vorliegend z.B. die Mäklerprovision) und sie von der Steuerbehörde trotz Beleg als unglaubwürdig eingestuft wird, ist zwingend eine entsprechende Untersuchung durchzuführen, bevor über die Ab- oder Anerkennung entschieden werden kann.
- Möglich ist sodann auch, dass es in Bezug auf eine Anlagekostenposition letztlich bei einer Ermessenschätzung zu bleiben hat; dies betrifft insbesondere die wertvermehrenden Aufwendungen, denn bei diesen ist die Abgrenzung zu werterhaltenden Aufwendungen regelmässig schwierig, weshalb Schätzungen oft unvermeidbar sind. Wenn dabei eine detaillierte Zusammenstellung von geltend gemachten Umbaukosten vorliegt und auch entsprechende Rechnungsbelege eingereicht werden, hat die Steuerbehörde diese Unterlagen mit Blick auf die steuermindernde Berücksichtigung aller einzelnen Umbaupositionen zu prüfen und im Bestreitungsfall den Sachverhalt ebenfalls weiter zu untersuchen, indem sie auflagenweise detaillierte Angaben zu ihr frag-

würdig erscheinenden Umbaupositionen und zum Zustand vor und nach den Umbauten einverlangt. Weil sodann Liegenschaftenhändler auch werterhaltende Aufwendungen zum Abzug bringen können (soweit sie darauf bei der Gewinnsteuer verzichtet haben), sind bei steuerbehördlicher Infragestellung oder Bestreitung der Wertvermehrung auch insoweit weitere Untersuchungshandlungen erforderlich.

ee) Damit steht also fest, dass das verfahrensrechtliche Vorgehen der Vorinstanz nicht rechtmässig war. Neben der Nichtanhandnahme von Untersuchungshandlungen zu Aufwandpositionen ist dabei auch zu beanstanden, dass sie aus den eingereichten Belegen herausgelesen hat, dass im Rahmen des Umbaus auch ein Rückbau durchgeführt worden ist (offenbar war im streitbetroffenen Objekt einst ein Restaurant), worauf sie in einem ersten Schritt der Pflichtigen vorwirft, dass auch insoweit der Sachverhalt im Dunkeln geblieben sei und in einem zweiten Schritt bei der quantitativen Prüfung des Erwerbspreises von einer Substanzverminderung ausgeht und diese schätzt. Auch insoweit hätte die Vorinstanz den Sachverhalt zunächst weiter untersuchen müssen, anstatt aufgrund einer gestützt auf den Aktenstand zwar möglichen, aber unklaren Substanzverminderung gewissermassen auch den Sachverhalt in die von ihr verteidigte Globalschätzung einzubeziehen.

ff) Zusammengefasst kann festgehalten werden, dass eine wegen fehlender Deklaration getroffene globale Ermessenseinschätzung im Bereich der Grundstückgewinnsteuer nicht zur Folge hat, dass Unklarheiten im Sachverhalt, welche der Steuerbehörde trotz erfolgtem Nachholen der Verfahrenspflichten insbesondere mit Blick auf steuermindernde Anlagekosten verbleiben, mit dem Hinweis auf das Erfordernis eines umfassenden Unrichtigkeitsnachweises von Letzterer nicht weiter zu untersuchen wären.

c) Die fehlende Untersuchung der Einsprachebehörde qualifiziert als schwerwiegender Verfahrensmangel. Dies hat zur Folge, dass gemäss § 149 Abs. 3 StG die Sache zur diesbezüglichen Nachholung und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen ist.

5. Nach alledem ist der Rekurs gutzuheissen. Die Kosten des Verfahrens sind der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Der Pflichtigen ist sodann eine angemessene (will heissen: in Relation zum nicht allzu hohen Aufwand betreffend die

beantragte Rückweisung festzusetzende) Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid des Ausschusses für Grundsteuern der Stadt C vom 4. September 2017 wird aufgehoben und die Sache wird im Sinn der Erwägungen zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid ins Einspracheverfahren zurückgewiesen.

[...]