



STEUERREKURSKOMMISSION III  
DES KANTONS ZÜRICH

---

3 GR.2008.28

**Entscheid**

19. März 2009

Mitwirkend:

Präsident Ch. Mäder, die Mitglieder M. Thalman, A. Widl und Sekretärin S. Weigold

In Sachen

**A,**

vertreten durch RA Dr.iur. Franz Breitenmoser,  
Asylstrasse 39, 8032 Zürich,

**Rekurrentin,**

gegen

**B,**

vertreten durch den  
Grundsteuer-Ausschuss des Gemeinderates,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. Am 5. Juni 2003 schlossen C und D als Verkäuferinnen mit der A (nachfolgend die Pflichtige) einen öffentlich beurkundeten Kaufvertrag hinsichtlich des an der strasse in B gelegenen Baulandgrundstücks (ca. 766 m<sup>2</sup> von alt Kat.Nr. inkl. ½ unselbständiges Miteigentum an alt Kat.Nrn. [233 m<sup>2</sup>]) zum Preis von Fr. 563'640.-. Die Gemeinde B erteilte am 14. August 2003 die Bewilligung zur Erstellung eines Mehrfamilienhauses mit sechs Wohnungen auf dem Grundstück, das in der Folge nach Massgabe der geplanten Überbauung neu parzelliert wurde (Kat.Nr.; Mutationsbewilligung vom 30. September 2003). Einen entsprechenden Totalunternehmervertrag schloss die Pflichtige am 4. September 2003 mit der E (Sitz in F), zum Werkpreis von Fr. 1'852'000.- ab. Zunächst bot die Pflichtige das Mehrfamilienhaus zum Verkauf im Stockwerkeigentum an. Indessen veräusserten C und D anstelle des geplanten Verkaufs im Stockwerkeigentum das neu parzellierte, unbebaute Grundstück (Kat.Nr. inkl. ½ Miteigentum an Kat.Nr. [345 m<sup>2</sup>]) am 16. Dezember 2003 zum Preis von Fr. 563'640.- an G.

Das Steueramt der Gemeinde B erblickte in diesem Sachverhalt eine wirtschaftliche Handänderung von der Pflichtigen auf G und forderte die Pflichtige deshalb am 20. Juni 2005 und 14. Dezember 2005 auf, die Steuererklärung für die Grundstücksgewinnsteuer einzureichen. Nachdem die Pflichtige auf dieses Ersuchen nicht reagiert hatte, erliess das Steueramt am 26. November 2007 eine Mahnung. Mit dem Hinweis, dass ihrer Meinung nach keine wirtschaftliche Handänderung vorliege, verweigerte die Pflichtige die Einreichung einer Steuererklärung für die Grundstücksgewinnsteuer. Der Grundsteuer-Ausschuss des Gemeinderats B erliess daher am 1. April 2008 einen Einschätzungsentscheid nach pflichtgemäsem Ermessen und setzte den Grundstücksgewinn infolge Schätzung der wertvermehrenden Aufwendungen auf Fr. 179'000.- fest. Entsprechend verfügte er eine Steuer von Fr. 91'500.-.

B. Die Einsprache, welche die Pflichtige am 26. April 2008 gegen diesen Einschätzungsentscheid erhoben hatte, wies der Grundsteuer-Ausschuss mit Einspracheentscheid vom 27. Mai 2008 ab.

C. Am 30. Juni 2008 erhob die Pflichtige hiergegen Rekurs und beantragte, den angefochtenen Entscheid unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben. Eventualiter sei festzustellen, dass keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet sei.

Die Rekursgegnerin schloss in der Rekursantwort vom 28. August 2008 auf Abweisung des Rechtsmittels. Im Weiteren verlangte sie eine Parteientschädigung.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Laut § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) wird die Grundstückgewinnsteuer bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Diesen so genannten zivilrechtlichen Eigentumsübertragungen stellt § 216 Abs. 2 lit. a StG Rechtsgeschäfte gleich, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Handänderungen wirken.

Die Annahme einer solchen wirtschaftlichen Handänderung setzt voraus, dass wesentliche Teile der dem Grundeigentum innewohnenden Verfügungsgewalt rechtsgeschäftlich übertragen werden, so dass gesagt werden kann, das fragliche Rechtsgeschäft wirke "tatsächlich und wirtschaftlich" wie eine (zivilrechtliche) Handänderung an einem Grundstück (RB 1997 Nr. 55, auch zum Folgenden). Dieser Tatbestand ist erfüllt, wenn mit den übertragenen Rechten Befugnisse verbunden sind, die dem jeweiligen Inhaber eine Stellung einräumen, welche tatsächlich und wirtschaftlich jener eines Eigentümers gleichkommt. Alsdann ist nicht auf die formelle (äussere) Rechtswirkung, sondern auf die erzielte tatsächliche und wirtschaftliche Wirkung abzustellen (RB 1977 Nr. 92).

Eine rechtsgeschäftliche Übertragung wesentlicher Teile der dem Grundeigentum innewohnenden Verfügungsgewalt erfolgt etwa beim Vollzug von Kettengeschäften. Ein solcher Kettenhandel liegt insbesondere dann vor, wenn eine natürliche oder juristische Person mit dem Eigentümer über ein Grundstück einen Kauf- oder Kaufrechtsvertrag mit einer Substitutionsklausel abschliesst, die sie mit der Wirkung ausübt, dass ein Dritter in den Vertrag eintritt und das Grundstück vom zivilrechtlichen Eigentümer erwirbt (RB 1984 Nr. 67, auch zum Folgenden). Auch ein blosser Verzicht des

Berechtigten kann genügen, falls damit dem Dritten zum Grundstückserwerb verholfen werden soll und wird (RB 1978 Nr. 81). Ebenso sind Vertragsgestaltungen ohne formelle Substitutionsklausel denkbar, die zum gleichen tatsächlichen und wirtschaftlichen Ergebnis führen (RB 1960 Nr. 89 und 1977 Nr. 92). Entscheidend ist, dass der Berechtigte die wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht nur eingeräumt erhält, sondern diese zugunsten eines Dritten, der den Kauf hernach vollzieht, tatsächlich ausübt (RB 1965 Nr. 54, 1966 Nrn. 52 und 59, 1975 Nr. 52). Bei diesem Vorgang sind demnach zwei Schritte zu unterscheiden, von denen jeder für sich als wirtschaftliche Handänderung steuerbar ist (RB 1968 Nr. 30; Reimann/Zuppinger/Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band IV, 1966, § 161 N 56). Dabei ist es belanglos, von welchen Absichten und Vorhaben sich der Berechtigte leiten liess und welches Ziel er verfolgte. Nur soweit seine Absichten und Ziele in der Vertragsgestaltung ihren Niederschlag gefunden haben, können sie die Frage mitbeantworten, ob er wesentliche Machtbefugnisse über das Grundstück gehabt hat oder nicht (RB 1997 Nr. 55; VGr, 28. Februar 1991, SR 90/0031).

2. Laut § 226 StG hat der Steuerpflichtige dem Gemeindesteueramt innert 30 Tagen nach der Handänderung eine Steuererklärung einzureichen. Die unterlassene Einreichung der Steuererklärung zieht, nach erfolgloser Mahnung (§ 139 Abs. 2 StG in Verbindung mit § 206 StG), eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen nach sich. Es stellt sich indessen die Frage, ob ein Steuerpflichtiger Anspruch auf Erlass eines Vorentscheids hinsichtlich der grundsätzlichen Frage des Vorliegens einer wirtschaftlichen Handänderung hat.

3. a) Das Verwaltungsgericht hat für den Bereich der Staats- und allgemeinen Gemeindesteuern den von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Zusammenhang mit Art. 46 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) festgelegten Anspruch auf einen Vorentscheid über die Steuerhoheit auf die Vorfrage des Bestehens der Steuerpflicht beschränkt (RB 1997 Nr. 41 = StE 1997 B 11 .3 Nr. 10). Im Bereich der Grundsteuern hat es sodann unter der Herrschaft des per 1. Januar 1999 aufgehobenen Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 Vorentscheide über Steueraufschub bzw. -befreiung sowie über prozessuale Vorfragen (z.B. über das Vorliegen einer wirtschaftlichen Handänderung, vgl. RB 1970 Nr. 44) sowie deren selbständige Anfechtbarkeit ohne einlässliche

Auseinandersetzung mit der Frage nach entsprechenden gesetzlichen Grundlagen bejaht, einen Anspruch auf Vorentscheid indessen nicht zugestanden (RB 1998 Nr. 156 = StE 1998 B 42 .31 Nr. 6, mit Hinweisen). Im zitierten Entscheid hat das Verwaltungsgericht allerdings ausdrücklich offen gelassen, ob unter der Herrschaft des per 1. Januar 1999 in Kraft getretenen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 an der grosszügigen Praxis festgehalten werden könne. Nicht auszuschliessen sei eine enge Auslegung auch bei den von den Grundsteuerbehörden aufgrund der ausdrücklichen Vorschrift von § 210 Abs. 2 StG zu entscheidenden Steuerbefreiungen – etwa im Sinn einer auf den subjektiven Aspekt der Steuerpflicht beschränkten entsprechenden vorfrageweisen Prüfung. Nach Auffassung des Verwaltungsgerichts ist kein Grund ersichtlich, weshalb, mit Ausnahme der gesetzlich ausdrücklich vorgesehenen Fälle, der Erlass von Vorentscheiden zulässig sein sollte. Es sei zwar zutreffend, dass sich unter Umständen (selbständig anfechtbare) Vorentscheide aus prozessökonomischen Gründen anbieten könnten. Allerdings vermöge ein Verfahrensgrundsatz wie derjenige der Prozessökonomie eine gesetzliche Grundlage von vornherein nicht zu ersetzen. Da es dem kantonalen Recht der direkten Steuer an einer allgemeinen gesetzlichen Grundlage mangle, würden sich Vorentscheide – mit Ausnahme der ausdrücklich gesetzlich vorgesehenen – damit als unzulässig erweisen (VGr, 18. Dezember 2002, RG.2002.00001).

b) Aus vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass die Pflichtige keinen Anspruch auf Erlass eines Vorentscheids hinsichtlich des Vorliegens einer wirtschaftlichen Handänderung hatte. Sie war demgemäss verpflichtet, eine ordnungsgemäss ausgefüllte Steuererklärung einzureichen. Die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgte demgemäss zu Recht. Selbst wenn man dem Steuerpflichtigen, wie es in der Literatur bisweilen postuliert wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 139 N 108 f.), einen Anspruch auf Erlass eines Vorentscheids bei Nachweis eines schutzwürdigen Interesses einräumen würde, so müsste ein solcher hier verneint werden. Denn ob eine wirtschaftliche Handänderung vorliege, war bereits Gegenstand des Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahrens betreffend die Handänderungssteuer. Auch in jenem Verfahren nahm die Rekursgegnerin, nachdem die Pflichtige ihre Verfahrenspflichten verletzt hatte, eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor und ging dabei von einer wirtschaftlichen Handänderung aus. Mit Urteil vom 23. Dezember 2008 (2C\_500/2008) wies das Bundesgericht die diesbezügliche Beschwerde letztinstanzlich ab und bestätigte damit das Vorliegen einer wirtschaftlichen Handänderung. Eine Verpflichtung der

Rekursgegnerin, mit der Einleitung des Einschätzungsverfahrens für die Grundstücksgewinnsteuer bis zur Rechtskraft der Handänderungssteuer zuzuwarten, bestand übrigens nicht. Die Einschätzung der beiden Grundsteuerarten erfolgt nach der Konzeption des Zürcher Steuerrechts in getrennten Verfahren.

4. a) Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 140 Abs. 2 StG). Der Steuerpflichtige hat damit den Nachweis zu erbringen, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig ist.

Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts muss dieser Nachweis den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil umfassen (vgl. Martin Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2000, Art. 132 N 40 ff. DBG). Ist die Ermessensveranlagung Folge einer versäumten Mitwirkungspflicht, so muss der Steuerpflichtige die versäumten Handlungen nachholen (ASA 58, 670 E. 3c). Nur unter dieser Voraussetzung kann der Nachweis der Unrichtigkeit der Veranlagung erbracht werden und lebt die Untersuchungspflicht der Behörde wieder auf. Nach § 140 Abs. 2 StG muss dieser Unrichtigkeitsnachweis zudem mit der Begründung der Einsprache und damit innert der Einsprachefrist erfolgen.

Die gesetzlich geforderte Begründung der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung stellt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Prozessvoraussetzung dar, deren Nichterfüllung zur Folge hat, dass auf die Einsprache nicht eingetreten werden kann (BGE 123 II 552; BGr, 19. Juni 2002, 2A.442/2001; BGr, 23. April 2004, 2A.164/2004; BGr, 9. September 2004, 2P.234/2003; BGr, 23. Mai 2005 = ZStP 2005, 253; vgl. auch Markus Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, ASA 75, 185 ff.). Auch die Nennung der Beweismittel und die Nachholung der versäumten Mitwirkungshandlung behandelt das Bundesgericht als Prozessvoraussetzung (Markus Berger, ASA 75, 204).

b) Die Pflichtige reichte mit der Einsprache die Steuererklärung nicht nach, sondern beschränkte sich darauf, das Vorliegen einer wirtschaftlichen Handänderung zu bestreiten und die Höhe des steuerbaren Gewinns zu rügen. Weil wie dargelegt kein Anspruch auf Erlass eines Vorentscheids bestand, war dieses Vorbringen nicht geeig-

net, die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung darzutun. Damit erwies sich die Einsprachebegründung von vornherein als ungeeignet, die Unrichtigkeit der Schätzung zu belegen und konnte für eine genügende Begründung auf die Steuererklärung nicht verzichtet werden. Der Einsprache fehlte es demnach an einer hinreichenden Begründung.

Weil im angefochtenen Einschätzungsentscheid zudem ausdrücklich auf die Folgen einer mangelhaften Begründung hingewiesen wurde, waren die Voraussetzungen vollumfänglich erfüllt, um auf die Einsprache wegen dieses Mangels nicht einzutreten. Die Rekursgegnerin ist deshalb zu Unrecht auf das Rechtsmittel eingetreten.

Hätte die Vorinstanz auf die Einsprache nicht eintreten dürfen, ist der Rekurs ohne weiteres abzuweisen. Materielle Einwendungen gegen die Einschätzung sind unter diesen Umständen nicht mehr zu hören. Demgemäss fällt eine Änderung der Einschätzung ausser Betracht.

Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass die Kosten für ein Bauprojekt unter Umständen (u.a. bei einer Übernahme des Projekts durch den Grundstückskäufer) grundsteuerlich anrechenbare (wertvermehrende) Aufwendungen darstellen (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 50 ff.). Umgekehrt stellt die Entschädigung, welche der Grundstückserwerber für ein Bauprojekt bezahlt, einen Bestandteil des massgeblichen Erlöses dar. Übersteigt die Entschädigung für das Projekt die dafür getätigten Aufwendungen, liegt insoweit ein steuerbarer Gewinn vor. Vorliegend kann vermutet werden, dass der Grundstückserwerber G das bewilligte Bauprojekt von der Pflichtigen übernahm. Denn er verpflichtete sich im Kaufvertrag mit C und D zum sofortigen Baubeginn (3 GR.2006.66). Aus dem Kontoblatt 1592 (Projekt B, Aufwand und Ertrag vom 01.01.2004 bis 31.12.2004) geht hervor, dass die H für die Projektübernahme und weitere Leistungen Fr. 613'000.- bezahlte. Andererseits sind die von der Pflichtigen genannten Projektaufwendungen deutlich tiefer. Der von der Rekursgegnerin geschätzte Gewinn von Fr. 179'000.- bewegt sich daher im Rahmen des pflichtgemässen Ermessens.

5. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Die Verfahrenskosten sind der Pflichtigen entsprechend dem Ausgang des Verfahrens aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Der Rekursgegnerin ist zudem eine angemessene Parteientschädigung im Betrag von Fr. 1'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) zuzusprechen

(§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/  
8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.  
[...]