



Entscheid

12. Juli 2022

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichter Marc Gerber und Gerichtsschreiber Sven Tschalèr

In Sachen

1. **A AG,**

2. **B AG,**

vertreten durch C AG,

Rekurrentinnen,

gegen

Gemeinde D,

vertreten durch die Grundsteuerbehörde,
diese vertreten durch RA E,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A AG (nachfolgend die Pflichtige 1) erwarb am ... 2009 das Grundstück Kat-Nr. ... (...strasse ...) in D und am ...2009 bzw. am ... 2010 erwarb B AG (nachfolgend die Pflichtige 2) die Grundstücke Kat-Nr. ... (...weg ... und ...) und Kat-Nr. ... (...weg ... und ...), beide ebenfalls in D.

In der Folge realisierten die Pflichtigen auf diesen Grundstücken eine Arealüberbauung und begründeten Stockwerkeigentum. Vom ... 2016 bis ... 2018 konnte die Pflichtige 1 mit sieben Kaufverträgen Stockwerkeinheiten an der ...strasse ... an verschiedene Erwerber veräussern. Die Pflichtige 2 hat im Zeitraum vom ... 2015 bis ... 2018 mit neunzehn Kaufverträgen Stockwerkeinheiten am ...weg ..., ... und ... sowie an der ...strasse ... an verschiedene Erwerber verkauft.

Mit je separaten Veranlagungsentscheiden vom 20. November 2019 wurden zufolge dieser Verkäufe Grundstückgewinnsteuern von insgesamt Fr. 635'217.20 (Pflichtige 1) bzw. Fr. 1'359'410.40 (Pflichtige 2) veranlagt.

B. Gegen diese Veranlagungsentscheide erhoben die Pflichtigen am 20. Dezember 2019 Einsprache mit dem Begehren, zusätzliche Honorare für Architektur, Entwicklung und Planung sowie eine Rückstellung im Zusammenhang mit einem laufenden Prozess vor dem Handelsgericht des Kantons Zürich gegen den ursprünglichen Generalplaner zu berücksichtigen. Insgesamt wurden zusätzliche Anlagekosten in Höhe von Fr. 4'221'944.91 geltend gemacht.

Zwecks weiterer Sachverhaltsabklärungen erliess die Rekursgegnerin in der Folge diverse Auflagen. Deren Beantwortung erfolgte jedoch nur unvollständig, womit die offenen Unklarheiten nicht vollständig ausgeräumt werden konnten. Am 24. Februar 2021 fand eine mündliche Anhörung statt. Nachdem im Anschluss daran gewisse weitere Unterlagen eingereicht wurden, erging am 29. Juli 2021 eine letzte Auflage, deren Beantwortung am 24. September 2021 durch die Rekursgegnerin gemahnt wurde und die bis zum Ablauf der Mahnfrist am 18. Oktober 2021 unbeantwortet blieb. Ein erst nach erfolgter Mahnung am 15. Oktober 2021 eingereichtes Fristerstreckungsgesuch des neuen Vertreters wurde abgelehnt.

Mit Entscheid vom 24. November 2021 wurde die Einsprache abgewiesen. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass nicht habe geklärt werden können, welche Kreditorenrisiken und welche Rechtskosten im Detail betroffen waren. Auch sei aufgrund eines Nahestehendenverhältnisses vorliegend von Quasi-Eigenleistungen auszugehen, bei welchen nicht das Kostenanrechnungs-, sondern das Marktwertprinzip gelte. Da der Sachverhalt nicht abschliessend habe geklärt werden können und von Gewinnverschiebungen zwischen beteiligten Gesellschaften auszugehen sei, könnten entsprechende Aufwendungen nicht als anrechenbare Kosten anerkannt werden, bzw. sei die Einsprache abzuweisen.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid liessen die Pflichtigen am 10. Januar 2022 Rekurs erheben mit dem Antrag, dass die Sache zur Neuurteilung an die Rekursgegnerin zurückzuweisen sei. Eventualiter seien zusätzliche Anlagekosten von Fr. 80'806.40 anzurechnen, die Gewinnermittlung bezüglich einer Handänderung gesondert vorzunehmen und sowohl die Grundstückgewinnsteuer als auch die direkten Bundessteuern zum Abzug zuzulassen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Am 23. Februar 2022 reichten sie eine weitere Rechnung nach. Die Rekursgegnerin liess am 9. März 2022 beantragen, dass der Rekurs insofern teilweise gutzuheissen sei, als gewisse allgemeine und objektbezogene Kosten zusätzlich anzuerkennen seien, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Vorab gilt es zu klären, ob der vorliegende Rekurs fristgerecht erhoben wurde und darauf eingetreten werden kann.

a) Der Einspracheentscheid datiert vom 24. November 2021 und wurde am 1. Dezember 2021 versandt. Den Akten kann entnommen werden, dass der Entscheid sowohl den Pflichtigen als auch deren Vertreter zugestellt wurde. Die Pflichtigen haben den Entscheid am 3. Dezember 2021 entgegengenommen, während die Zustellung an den Vertreter erst am 9. Dezember 2021 erfolgt ist. Der Rekurs datiert vom 10. Januar 2022 (Poststempel). Würde auf die Zustellung des Einspracheentscheids an die

Pflichtigen, anstatt an den Vertreter, abgestellt, wäre der Rekurs nach Ablauf der Rechtsmittelfrist und damit verspätet erhoben worden.

Das Vertretungsverhältnis wurde der Rekursgegnerin am 14. Oktober 2021 vom bisherigen Vertreter per E-Mail kommuniziert. Nachdem seitens Rekursgegnerin offenbar erfolglos eine schriftliche Vollmacht nachverlangt wurde, wurde der Einspracheentscheid in der Folge sowohl an die Pflichtigen selbst als auch an deren Vertreter gesandt.

b) Die Stellvertretung beruht auf der dem Vertreter vom Vertretenen im Sinn von Art. 32 ff. OR erteilten Vollmacht. Diese Bevollmächtigung ist ein Rechtsgeschäft, das formlos und damit auch stillschweigend begründet werden kann (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 127 N 9 StG, mit weiteren Hinweisen). Letzteres kann sich aus den vom Vertretenen geschaffenen aber gebilligten Umständen ergeben (sog. Anscheinsvollmacht), so etwa, wenn die steuerpflichtige Person wissentlich duldet, dass ein anderer am Verfahren als ihr Vertreter auftritt. Fehlt es an einer klaren schriftlichen Vollmacht, darf ein Vertretungsverhältnis nur dann angenommen werden, wenn sich aus den Umständen eine eindeutige Willensäußerung des Steuerpflichtigen auf die Bevollmächtigung eines Dritten ergibt. Kann die Behörde aus den Umständen auf ein Vertretungsverhältnis schliessen, darf sie sich auf dessen Bestehen verlassen, muss es aber nicht. Sie ist demnach berechtigt, nicht aber verpflichtet, eine schriftliche Vollmacht zu verlangen. In jedem Fall kann sie vom Vertretenen kraft § 2 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 die Beibringung einer schriftlichen Vollmacht verlangen, wobei die Aufforderung in der Regel zuerst dem Vertreter und danach dem Steuerpflichtigen gegenüber zu ergehen hat.

Ist eine Zustellung nicht (richtigerweise) an den Vertreter, sondern (fälschlicherweise) an die steuerpflichtige Person selbst erfolgt, so erweist sich diese Zustellung regelmässig nicht als nichtig. Vielmehr gilt der Rechtsgrundsatz, dass dem Betroffenen aus einer mangelhaften Mitteilung kein Nachteil erwachsen darf (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 127 N 20 StG).

c) Vorliegend bestand im Zeitpunkt des Versands des Einspracheentscheids ein Vertretungsverhältnis, welches der Rekursgegnerin auch entsprechend kommuniziert worden war. Aus diesem Grund dürfte der Entscheid in der Folge auch an den

Vertreter gesandt worden sein (und nur, weil noch keine schriftliche Vollmacht bei den Akten war, auch direkt an die Parteien selbst).

Es rechtfertigt sich nach dem Gesagten, vorliegend auf die Zustellung an den Vertreter abzustellen. Alternativ wäre von einem schuldlosen Fristversäumnis auszugehen, das zur Folge hätte, dass eine Fristwiederherstellung zu gewähren wäre, stellt doch die mangelhafte Zustellung eines Entscheids eine Gehörsverletzung der Behörde gegenüber der steuerpflichtigen Person dar und ist diese lediglich im Rahmen von Treu und Glauben zu einer Beseitigung der Folgen dieses Mangels gehalten (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 127 N 20 StG). Vom Vertreter konnte jedenfalls nicht verlangt werden, dass er nach erfolgter Zustellung an ihn noch Rückfrage bei den Pflichtigen über ein allfälliges früheres Zustelldatum bei ihnen nimmt, zumal im Mitteilungssatz des Einspracheentscheids nur der Vertreter aufgeführt wurde.

Damit ist auf den Rekurs einzutreten.

2. Die Pflichtigen wurden mit Schreiben vom 24. September 2021 zur Erfüllung der Auflage vom 29. Juli 2021 gemahnt und mit Verweis auf diese Mahnung wurde das Fristerstreckungsgesuch vom 15. Oktober 2021 abgelehnt. Der Einspracheentscheid hält sodann in E. 9 fest, dass ermessensweise keine zusätzlichen Aufwendungen angerechnet worden seien. Dies, nachdem in E. 3 ausgeführt wurde, dass eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen werden könne, wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden könnten. Es stellt sich vor diesem Hintergrund die Frage, ob der angefochtene Einspracheentscheid eine Ermessenseinschätzung darstellt, bzw. ob die eingeschränkte Überprüfungsbefugnis von § 140 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) gilt.

Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (§ 139 Abs. 2 StG). Die Vornahme einer Ermessenseinschätzung setzt mithin einen Untersuchungsnotstand voraus. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung Verfahrenspflichten nicht oder nicht gehörig erfüllt hat, d.h. seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nach-

gekommen ist. Betrifft dies steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen, z.B. bei einem von ihm geltend gemachten Abzug, so führt dies nach verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung (RB 2003 Nr. 92 = ZStP 2003, 343) grundsätzlich nicht zu einer Ermessenseinschätzung. Vielmehr ist diesfalls aufgrund der allgemeinen Beweislastregel (vgl. ASA 62, 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa) zu Ungunsten des für derartige Tatsachen beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht. Dementsprechend ist der infrage stehende Abzug nicht zu berücksichtigen (vgl. BGE 92 I 398; ASA 46, 512; Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 46 N 30 ff. StHG).

Nachdem die Rekursgegnerin die im Einspracheverfahren zusätzlich geltend gemachten Kosten mangels Substantiierung gänzlich unberücksichtigt liess, ist somit vorliegend nicht von einer Ermessenseinschätzung auszugehen, womit auch die diesbezüglich mit dem Unrichtigkeitsnachweis einhergehende Einschränkung der Kognition nicht greift.

3. a) Die Pflichtigen beantragen die Rückweisung der Angelegenheit an die Grundsteuerbehörde. Eventualiter wird verlangt, dass Anlagekosten in Höhe von Fr. 80'806.40 anzurechnen, die Gewinnermittlung bei GR Nr. ... (F, ...) gesondert vorzunehmen und sowohl die Grundstückgewinnsteuer als auch die direkte Bundessteuer zum Abzug zuzulassen seien.

Mit ihrem Rückweisungsantrag verlangen die Pflichtigen nur implizit die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 24. November 2021 und sie präzisieren auch nicht, inwieweit eine Abänderung des angefochtenen Entscheids verlangt wird. Aus der Rekursbegründung kann indessen geschlossen werden, dass die im Einspracheverfahren gestellten Begehren aufrechterhalten wurden und der Einspracheentscheid insofern vollumfänglich angefochten ist.

Es rechtfertigt sich nach dem Gesagten, in einem ersten Schritt eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem angefochtenen Einspracheentscheid sowie den eventualiter vorgebrachten Punkten vorzunehmen, um in einem zweiten Schritt zu erörtern, ob eine allfällige Neufestsetzung der Grundstückgewinnsteuer wie von der

Rekursgegnerin gefordert durch das Steuerrekursgericht oder – im Rahmen einer Rückweisung – durch die Rekursgegnerin vorzunehmen ist.

4. a) Die Pflichtigen hatten zunächst moniert, dass für die Ermittlung der Besitzesdauer von einem falschen Erwerbsdatum ausgegangen worden sei. Als massgebendes Erwerbsdatum sei der ... 2007 zugrunde zu legen. Dabei stützen die Pflichtigen sich auf einen durch die Pflichtige 1 abgeschlossenen Kaufvertrag, welcher allerdings mangels Vorliegen der Baubewilligung, die eine Voraussetzung für die Eigentumsübertragung war, noch nicht vollzogen werden konnte und erst am ... 2009 beurkundet wurde.

Gemäss § 219 Abs. 2 StG ist für die Berechnung des Gewinns und der Besitzesdauer die letzte Handänderung massgebend. Relevant für die Ermittlung der Eigentumsdauer ist dabei grundsätzlich die Eintragung im Grundbuch. Äussere Einflüsse, die zu einer Verzögerung des Eintrages führen, sind dabei in der Regel unerheblich (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 219 N 23 StG).

Die erste grundbuchliche Eigentumsübertragung wurde wie gezeigt erst am ... 2009 vollzogen. Soweit die Rekursgegnerin vorliegend zugunsten der Pflichtigen für sämtliche Veranlagungen von diesem Erwerbsdatum ausgegangen ist, ist dieses Vorgehen somit nicht zu beanstanden.

b) Weiter haben die Pflichtigen verlangt, dass Nebenräume und Garagen separat und nicht zusammen mit den verkauften Wohnungen zu veranlagen seien, da es sich um eigenständige Einheiten handle.

Mit Verweis auf § 223 StG ist diesbezüglich der Rekursgegnerin zuzustimmen, dass beim Verkauf mehrerer Grundstücke als Gesamtheit an denselben Erwerber eine Gesamtbesteuerung stattfindet (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 219 N 34 StG). Werden grundbuchlich verschiedene Grundstücke als Einheit in einem einzigen Kaufgeschäft veräussert, ist steuerrechtlich nur von einer Handänderung auszugehen und der anlässlich dieser einen Handänderung erzielte Gewinn zu besteuern (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 223 N 4 StG). Ob mehrere Grundstücke als Einheit in den Handel gebracht werden, muss vom Standpunkt des Veräusserers aus beurteilt werden. Von einer Gesamtveräusserung ist zu sprechen, wenn mehrere grundbuchlich

selbständige Grundstücke gleichzeitig an denselben Erwerber veräussert werden. In diesem Fall sind die Gewinne auf den einzelnen Grundstücken zusammenzufassen. Ob formell mehrere Verträge vorliegen, ist dabei von untergeordneter Bedeutung (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 223 N 5 StG).

Begründet wurde dieser Antrag durch die Pflichtigen nur im Zusammenhang mit der Veranlagung GR ... (F, ...). F habe am ... 2013 einen Kaufvertrag über eine Stockwerkeinheit von 100/1000 unterzeichnet. Über ein Jahr später habe er sich dazu entschlossen, einen zusätzlichen Gartenanteil zu kaufen, womit die Wertquote der Stockwerkeinheit von den genannten 100/1000 auf 122/1000 angestiegen sei. Da es sich um zwei getrennte Käufe handle, könne kein einheitlicher Gewinn besteuert werden.

Den Rekursakten kann diesbezüglich entnommen werden, dass der zusätzliche Erwerb des Gartenanteils in einem Nachtrag zum Kaufvertrag vom ... 2013, welcher am ... 2013 beurkundet wurde, geregelt wurde. Demgemäss habe infolge einer Reglementsänderung die Liegenschaft von F neu das ausschliessliche Benützungsrecht an der betreffenden Aussenfläche. Dies zog eine Erhöhung des Kaufpreises um Fr. 90'000.- auf neu Fr. 797'000.- nach sich. Die Handänderungsanzeige vom ... 2015 hat dies entsprechend reflektiert.

Nach dem Gesagten ist bei der Übernahme des Gartenanteils durch F steuerlich von einer Gesamtveräusserung auszugehen, womit die Grundstückgewinnsteuer zu Recht auf der Stockwerkeinheit zusammen mit der Aussenfläche erhoben wurde. Nachdem Nebenräume und Garagen aus Sicht des Veräusserers grundsätzlich zusammen mit einer Stockwerkeinheit verkauft werden sollen und mangels substantiierter Vorbringen, die eine gegenteilige Annahme rechtfertigen würden, gilt diese Einschätzung auch für alle anderen hier zu beurteilenden Verkäufe von Nebenräumen und Garagen.

c) Die Pflichtigen haben sodann die Berücksichtigung diverser weiterer Aufwendungen beantragt, welche zusätzlich entstanden seien. Diese lassen sich unterteilen in Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Kreditorenrisiko sowie Honorare für Architektur, Entwicklung und Planung.

aa) Hinsichtlich der Substantiierungs- bzw. Beweispflicht kann vorab folgendes festgehalten werden: Da die anrechenbaren Aufwendungen nach § 221 Abs. 1 StG die Grundstücksgewinnsteuer mindern, erfordert ihre erfolgreiche Geltendmachung in formellrechtlicher Hinsicht, dass der hierfür beweisbelastete steuerpflichtige Veräusserer kraft seiner Mitwirkungspflicht die zugrundeliegenden Tatsachen hinsichtlich Bestand und Umfang nachweist. Diesen Nachweis hat er durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten. Als substantiiert gilt eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält, die – ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steuerminderung erlaubt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 16 StG).

Ist die Substantiierung oder das Beweismittelangebot ungenügend, so hat die Behörde nicht von Amtes wegen eine Untersuchung zu führen, um sich die fehlenden Grundlagen zu beschaffen. Eine unvollständige Sachdarstellung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden. Kommt die steuerpflichtige Person diesen Anforderungen nicht nach, so haben die Aufwendungen unberücksichtigt zu bleiben, wobei einschränkend festzuhalten ist, dass eine völlige Vernachlässigung der geltend gemachten, aber nicht belegten Aufwendungen unzulässig ist, wenn die Behörde sichere Kenntnis davon hat, dass entsprechende Aufwendungen tatsächlich getätigt wurden (also nur eine Unsicherheit hinsichtlich des Quantitativen besteht). In diesem Fall hat die Behörde, will sie nicht in Willkür verfallen, eine Schätzung des Quantitativen vorzunehmen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 18 StG). Hierbei handelt es sich um den Fall, in welchem ausnahmsweise auch bezüglich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen ist (Zweifel/Hunziker, Art. 46 N 30 ff. StHG).

bb) aaa) Die "Rückstellungen" für ein Kreditorenrisiko betreffen einen Betrag, für welche die Pflichtigen je von der vormaligen Generalunternehmerin, G AG (heute: H AG), betrieben worden sind. Die I AG hat diese mutmasslichen Forderungen (total Fr. 1'916'931.58) sowie die geschätzten Rechtskosten, welche mit dem vor dem Handelsgericht des Kantons Zürich hängigen Verfahren verbunden sind (Fr. 150'000.- zzgl. MWST), übernommen und dafür entsprechende Rechnungen an die Pflichtigen gestellt. Nachdem es sich bei der G AG um eine namhafte Firma im Baubereich handle – so die Pflichtigen – könne nicht ernsthaft bestritten werden, dass mit den Zahlungs-

befehlen die mutmasslichen Kosten, welche den Pflichtigen erwachsen könnten, aufgezeigt worden seien.

Die Rekursgegnerin ist demgegenüber der Auffassung, dass die betreffenden Kosten – sofern sie den anfallen sollten – revisionsweise geltend zu machen wären. Die betreffenden Beträge seien zudem vor dem Handelsgericht streitig und die mit diesem Verfahren verbundenen Rechtskosten in ihrem Umfang heute noch nicht schätzbar, weshalb sie im heutigen Zeitpunkt auch nicht angerechnet werden könnten. Diesbezüglich verhielten die Pflichtigen sich widersprüchlich – so die Rekursgegnerin – wenn sie einerseits im Handelsgerichtsprozess die Forderung der H AG vollumfänglich bestreiten würden, diese andererseits im Grundstücksgewinnsteuerverfahren vollständig angerechnet haben wollten.

bbb) In Bezug auf mutmasslich künftig noch anfallende Aufwendungen gilt, dass solche zu schätzen sind und nur dann, wenn genügend Grundlagen für eine Schätzung fehlen, die steuerpflichtige Person auf die Möglichkeit der Revision zu verweisen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 23 StG). Vorausgesetzt ist dabei vor dem Hintergrund der Substantiierungs- bzw. Beweispflicht der Pflichtigen für diese Kosten, dass nur eine Unsicherheit hinsichtlich des Quantitativen besteht, die Behörde mithin sichere Kenntnis davon hat, dass entsprechende Aufwendungen tatsächlich angefallen sind oder noch anfallen.

Es entspricht einer Besonderheit des schweizerischen Vollstreckungsrechts, dass der (mutmassliche) Gläubiger eine Betreuung einleiten kann, ohne den Bestand seiner Forderung nachweisen zu müssen (Art. 69 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG]). Der Zahlungsbefehl als Grundlage des Vollstreckungsverfahrens kann grundsätzlich gegenüber jedermann erwirkt werden, unabhängig davon, ob tatsächlich eine Schuld besteht oder nicht (BGE 125 III 149 E. 2a mit Hinweisen). Insofern erbringen Zahlungsbefehle keinen Nachweis für eine der Betreuung zugrundeliegende Forderung.

Im Zusammenhang mit den geltend gemachten Rechtskosten ist sodann der guten Ordnung halber festzuhalten, dass Kosten, die eine Streiterledigung zwischen Besteller und Generalunternehmer betreffen, grundsätzlich ebenfalls zu den Anlagekosten gehören (vgl. StRG, 23. Juni 2020, 1 GR.2020.3). Solche Kosten stehen in kausalem Zusammenhang mit der erstmaligen Erstellung des Gesamtwerks. Mithin sind

diesbezügliche Erstellungskosten als Anlagekosten zu qualifizieren und zwar unabhängig davon, ob sie sich im fertiggestellten Gebäude direkt widerspiegeln oder ob sie indirekter Natur sind. Massgeblich ist dabei immer der von der Bauherrschaft letztlich tatsächlich bezahlte Betrag und nicht der objektiv geschaffene Wert (Prinzip der effektiven Kostenanrechnung; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 8 und 26 StG mit Hinweisen). Gleiches muss demnach gelten, wenn die Bauherrschaft nicht bereit ist, dem Generalunternehmer für ein ihres Erachtens unvollständiges und/oder mit Mängeln behaftetes Werk den vollen Werkpreis zu bezahlen und ihr in diesem Zusammenhang Rechtskosten erwachsen.

ccc) Aus den Akten geht hervor, dass die H AG wegen einer mutmasslich offenen Forderung gegen die Pflichtigen eine Betreuung eingeleitet und im Nachgang Klage beim Handelsgericht des Kantons Zürich erhoben hat. Dieses Verfahren ist gemäss letztem Kenntnisstand aktuell pendent. Der Klageschrift vom ... 2020 kann diesbezüglich entnommen werden, dass die in der Vereinbarung zwischen der H AG und den Pflichtigen vom ... 2016 geregelte Schlusszahlung im Betrag von Fr. 500'000.- noch offen sei. Ob und in welchem Umfang diese Forderung Bestand hat, kann vorliegend nicht beurteilt werden, da die Pflichtigen sich hierzu im Rahmen der Auflagenantworten nicht geäussert haben. Immerhin wird deren Bestand durch die Pflichtigen im Prozess vor dem Handelsgericht allerdings bestritten. Im Ergebnis ist die Rekursgegnerin somit zu Recht davon ausgegangen, dass unter diesem Titel keine Kosten als Anlagekosten berücksichtigt werden können. Da die Grundlagen für eine Schätzung fehlen, sind die Pflichtigen in Bezug auf die Forderung der H AG somit auf die Möglichkeit einer Revision zu verweisen.

Differenziert zu beurteilen ist die Frage der Rechtskosten. Hier wäre allenfalls ausgehend vom bekannten Streitwert auf Basis der Gebührenverordnung des Obergerichts vom 8. September 2010 sowie der Verordnung über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 eine Schätzung denkbar gewesen. Es ist indessen unbekannt, ob die Pflichtigen anwaltlich vertreten sind und gemäss Klageschrift prozessiert die H AG ohne Vertreter. Damit würde vor Handelsgericht grundsätzlich keine Parteientschädigung gesprochen. Die Berücksichtigung einer mutmasslichen Parteientschädigung als Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer wäre bereits aus diesem Grund unbillig. Was schliesslich die Gerichtsgebühren betrifft gilt – wie bei der Frage, ob die eingeklagte Forderung bei den Anlagekosten berücksichtigt werden kann – dass der Prozessausgang ungewiss und damit nicht gesichert ist, dass solche Kosten von den

Pflichtigen überhaupt zu tragen sind. Im Ergebnis wurde zu Recht auch für die Rechtskosten ein Abzug verweigert. Auch diesbezüglich sind die Pflichtigen auf den Revisionsweg verwiesen.

cc) aaa) Die Pflichtigen haben sodann im Einspracheverfahren Kosten betreffend Honorare für Architektur, Entwicklung und Planung geltend gemacht. Als Nachweis haben Sie einen Kontoauszug der Bank J vorgelegt, gemäss welchem am ... 2019 folgende Beträge an die I AG überwiesen wurden:

Text	Fr.-
Honorar Architektur	801'766.67
Honorar Entwicklung	1'114'395.81
Honorar Planung	227'300.85

Hintergrund dieser Zahlungen war gemäss Sachdarstellung der Pflichtigen die Übernahme von mutmasslichen Verpflichtungen der Pflichtigen gegenüber der K AG im Umfang von insgesamt Fr. 2'143'463.33 durch die I AG. Die betreffenden Forderungen waren gemäss Übernahmeerklärungen vom ... 2019 aus dem Bezug von Leistungen unter dem Architekturvertrag vom ... 2010 bzw. dem Generalplanervertrag geschuldet. Der Architekturvertrag der L AG mit der K AG und der Generalplanervertrag der Pflichtigen mit der G AG liegen bei den Akten. Die Schlussrechnungen, mit welchen die vorgenannten Beträge durch die I AG in Rechnung gestellt wurden, datieren vom ... 2019 und erwähnen als Grundlage einen Dienstleistungsvertrag vom ... 2007. Letzterer ist durch die Pflichtigen nicht eingereicht worden.

Am ... 2020 und am ... 2020 hat die M GmbH Leistungen an die Pflichtigen fakturiert und am ... 2020 hat die N GmbH an die Pflichtigen erbrachte Entwicklungsleistungen in Rechnung gestellt.

Im Rahmen der Auflagenantwort vom 3. November 2020 führten die Pflichtigen aus, dass die Verpflichtungen unter dem Generalplanervertrag durch die L AG wahrgenommen worden seien. Dabei seien auch Subunternehmer wie z.B. die M GmbH beigezogen worden. Im Rahmen des Rekurses wurde zudem ausgeführt, dass nach der Kündigung des Vertrages mit der K AG am ... 2011 die Ideenentwicklung auf die Architektin übertragen worden sei. Am ... 2013 sei dann mit der G AG der Generalunternehmer-Werkvertrag abgeschlossen worden. Das Projekt habe mit ihr

zwar baulich fertiggestellt werden können, zusätzliche Unternehmer hätten jedoch mit grossem Aufwand Fehlleistungen der G AG korrigieren müssen.

Die I AG leitete die vorstehend aufgelisteten, von den Pflichtigen empfangenen Mittel am ... 2021 an die L AG weiter.

bbb) Wie die Rekursgegnerin zutreffend festgestellt hat, handelt es sich bei der M GmbH und den Gesellschaften A, B, I, L um nahestehende Personen, war doch O kollektiv zeichnungsberechtigtes Verwaltungsratsmitglied der L AG und der A AG und beherrschte er zudem als Geschäftsführer mit Einzelunterschrift die M GmbH. Entsprechend war bei den durch die M GmbH ausgeführten Arbeiten von Eigenleistungen bzw. Quasieigenleistungen auszugehen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 67 StG). Diesfalls gilt hinsichtlich des anrechenbaren Werts dieser Leistungen, dass derjenige Betrag berücksichtigt werden kann, welcher für die betreffenden Arbeiten im gewöhnlichen Geschäftsverkehr einem Dritten hätte bezahlt werden müssen. Massgebend ist dabei der Marktwert dieser Leistungen. Es gilt diesfalls also nicht das Prinzip der effektiven Kostenanrechnung, gemäss welchem auf den bezahlten Betrag abgestellt werden könnte (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 69 StG).

Die Pflichtigen haben sich im Rekursverfahren bezüglich dieser Leistungsverhältnisse und Zahlungsflüsse nicht geäussert. Auch den Einschätzungsakten kann zudem entnommen werden, dass bis zum Schluss relevante Angaben und Belege für die Überprüfung der geltend gemachten Kosten gefehlt haben. Diesbezüglich wurde wie erwähnt insbesondere auch der Dienstleistungsvertrag vom ... 2007 bis dato nicht eingereicht. Die Rekursgegnerin hat sich deshalb letztlich auf den Standpunkt gestellt, dass es sich bei den betreffenden Zahlungen um reine Gewinnverschiebungen gehandelt haben müsse.

ccc) Im Ergebnis ist unklar, welche Leistungen mit den von der I AG fakturierten Beträgen abgegolten wurden und welches dabei Leistungen der L AG, der M GmbH oder der K AG waren. Unklar ist auch, ob und durch wen die diesen Beträgen zugrundeliegenden Leistungen letztlich bezahlt worden sind. Die Übernahme der Verpflichtungen aus den einzelnen Verträgen durch die I AG ist auch nicht nachvollziehbar, da die zugrundeliegenden Leistungen mehrheitlich (wenn nicht ausschliesslich) Leistungen der M GmbH und der N GmbH betroffen haben dürften (der von der I AG übernommene Betrag ist mit Fr. 2'143'463.33 quasi identisch mit dem Betrag der im

Januar bzw. September 2020 durch diese Gesellschaften fakturierten Leistungen von Fr. 2'146'097.63, wobei allerdings hier nicht klar ist, inwiefern bzw. welche Leistungen die N GmbH erbracht hat). Schliesslich blieb wie erwähnt auch bis zum Schluss unklar, unter welchem Titel diese Mittel letztlich an die L AG weitergeleitet wurden und auch, weshalb dies erst im März 2021 geschehen ist.

Insgesamt muss festgestellt werden, dass die Pflichtigen es in Verletzung ihrer Mitwirkungspflicht versäumt haben, die relevanten Tatsachen hinsichtlich Bestand und Umfang der streitbetroffenen Anlagekosten durch eine substantiierte Sachdarstellung nachzuweisen. Als substantiiert gilt eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält, die – ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steuerminderung erlaubt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 16 StG). Dies ist vorliegend nicht der Fall. Zu Ungunsten der für die betreffenden Tatsachen beweisbelasteten Pflichtigen ist deshalb davon auszugehen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht. Dementsprechend können auch die vermeintlich übernommenen Honorare für Architektur, Entwicklung und Planung nicht als Anlagekosten berücksichtigt werden.

5. a) Die Pflichtigen beantragen für den Fall, dass keine Rückweisung an die Vorinstanz erfolgt, die Berücksichtigung zusätzlicher Anlagekosten in Höhe von Fr. 80'806.40.

aa) Die Pflichtigen berufen sich dabei auf weitere Rechnungen im Umfang von Fr. 14'536.95, welche sich auf die Gesamtüberbauung beziehen würden. Zudem seien zusätzliche Kosten bei den Veranlagungen ... (P, ...; Fr. 19'669.85), ... (Q, ...; Fr. 4'127.80), ... (R, ...; Fr. 11'400.-), ... (S, ...; Fr. 27'463.50) und ... (T, ...; Fr. 3'608.30) zu berücksichtigen.

Gemäss Rekursgegnerin können die weiteren Rechnungen, welche sich auf die Gesamtüberbauung beziehen, nur im Umfang von Fr. 3'489.60 angerechnet werden, da im Übrigen der Liegenschaftsbezug nicht gegeben sei. Ausserdem würden sechs Belege fehlen.

Bezüglich der individuellen Kosten hat die Rekursgegnerin diejenigen für die Veranlagungen P (Fr. 19'669.85) und Q (Fr. 4'127.80) akzeptiert. Bei der Veranlagung T wurden nur Mehrkosten im Umfang von Fr. 3'421.10 akzeptiert, da der Beleg 987 fehle und der Beleg 1'036 die Handänderungskosten und nicht individuelle Mehrkosten betreffe. Die übrigen Mehrkosten wurden nicht akzeptiert, da sich der Beleg 946 nicht auf die Veranlagung R, sondern eine noch nicht veranlagte Handänderung beziehe und der Beleg 960 sich auf eine anteilige Mäklerprovision beziehe, bei der Veranlagung S aber bereits eine Mäklerprovision von Fr. 46'000.- angerechnet worden sei.

bb) Die entsprechenden Feststellungen der Rekursgegnerin sind nachvollziehbar und es kann ihnen gefolgt werden. Allgemeinen Kosten können insofern im Betrag von insgesamt Fr. 3'489.60 zusätzlich berücksichtigt werden. Bei nachfolgenden Objekten können zudem folgende individuelle Anlagekosten zusätzlich zum Abzug zugelassen werden:

Objekt	Fr.-
... (P, ...)	19'669.85
... (Q, ...)	4'127.80
... (T, ...)	3'421.10

b) Weiter haben die Pflichtigen für den Fall, dass keine Rückweisung erfolgt, die gesonderte Gewinnermittlung bei der Veranlagung GR... F beantragt. Es kann diesbezüglich vollumfänglich auf die Ausführungen unter E. 4.b hiervoor verwiesen werden.

c) Schliesslich stellen die Pflichtigen sich auf den Standpunkt, dass sowohl die Grundstückgewinnsteuer als auch die direkte Bundessteuer als Abzüge bei der Grundstückgewinnsteuerberechnung zu berücksichtigen seien.

Diesbezüglich hat die Rekursgegnerin ausgeführt, dass die Grundstückgewinnsteuer bei den Veranlagungen je bereits berücksichtigt worden sei. Für die Anrechnung der anteiligen Bundessteuer sei demgegenüber bisher noch kein entsprechender Antrag gestellt worden. Die Anrechenbarkeit wurde indessen nicht bestritten.

Gemäss § 221 Abs. 1 lit. d StG sind mit der Handänderung verbundene Abgaben als Aufwand anrechenbar. Damit können juristische Personen, die mit Grund-

stücken handeln, die Grundstücksgewinnsteuer selbst aber auch Gewinn- und Kapitalsteuern, mithin auch die direkte Bundessteuer, bei der Grundstücksgewinnermittlung geltend machen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 140 StG). Vorausgesetzt ist einzig, dass ein ausdrücklicher Verzicht des Liegenschaftenhändlers vorliegt, die im Rahmen der Gewinnermittlung bei der Grundstücksgewinnsteuer geltend gemachten Aufwendungen bei den ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuern zum Abzug zu bringen.

Unter den genannten Voraussetzungen können die Pflichtigen demnach – was von der Rekursgegnerin zu Recht nicht bestritten wird – die anteilige direkte Bundessteuer für die Zwecke der Gewinnermittlung bei der Grundstücksgewinnsteuer ebenfalls in Abzug bringen. Indessen haben die Pflichtigen den betreffenden Steuerbetrag nicht beziffert und auch keine Erklärung über den Verzicht auf Geltendmachung bei den direkten Steuern vorgelegt, weshalb eine Anrechnung beim gegenwärtigen Aktenstand nicht in Betracht kommt.

6. Abschliessend bleibt vor diesem Hintergrund zu prüfen, ob das Steuerrekursgericht die Korrektur der streitbetroffenen Grundstücksgewinnsteuerveranlagungen selber vornehmen soll, oder ob die Angelegenheit stattdessen zwecks Neuentscheid an die Rekursgegnerin zurückzuweisen ist.

a) Der Rekursgegnerin ist hier vorab zunächst insofern zuzustimmen, als das Gesetz eine provisorische Veranlagung nicht vorsieht und ein weiteres Zuwarten mit der definitiven Veranlagung (das als "provisorische" Veranlagung betrachtet werden könnte) vorliegend nicht mehr infrage kommt und aufgrund des fortgeschrittenen Zeitablaufs wohl auch keine Option mehr wäre.

b) Das Steuerrekursgericht hat die Steuerfaktoren sodann grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen (RB ORK 1958 Nr. 44). Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich dann, wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG).

c) Im vorliegenden Fall liegen keine solchen Mängel vor. Eine Rückweisung rechtfertigt sich indessen aufgrund der – bedingt durch die grosse Anzahl zusammenhängender Grundstückgewinnsteuerveranlagungen – hohen Komplexität der vorliegenden Angelegenheit. Durch ein solches Vorgehen kann auch eine Beschleunigung des Verfahrens erreicht werden. Würde das Steuerrekursgericht von einer Rückweisung absehen, müsste ein nachfolgendes Revisionsbegehren sodann grundsätzlich durch das Steuerrekursgericht behandelt werden, womit dieses quasi als erstveranlagende Behörde agieren und der Instanzenzug zulasten der Pflichtigen verkürzt würde. Es rechtfertigt sich deshalb auch aus prozessualen Überlegungen, die Sache zwecks Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Rekursgegnerin zurückzuweisen. Für eine Rückweisung spricht schliesslich, dass die letzten Stockwerkeinheiten am ...weg erst 2021 verkauft wurden. Nachdem die Veranlagungen i.S. Arealüberbauung "U" bei der Rekursgegnerin somit ohnehin noch pendent sind, drängt es sich auf, dass auch die Veranlagungen, welche Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind, durch die Rekursgegnerin behandelt werden. Dies umso mehr, als Anlagekosten, deren Abzugsfähigkeit vorliegend bejaht wurde, mindestens teilweise auch bei den pendenten Veranlagungen zu berücksichtigen sein werden. Es rechtfertigt sich daher, die betreffende Kostenausscheidung – wie auch die diesbezüglich von den Pflichtigen behauptete, mögliche Teilverluste – durch die Veranlagungsbehörde vornehmen bzw. überprüfen zu lassen.

Zusammenfassend ist die Sache gemäss § 149 Abs. 3 StG zum Neuentscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Dies führt zur teilweisen Gutheissung des vorliegenden Rekurses.

7. a) Da die Pflichtigen die als abzugsfähig erklärten Kosten erstmalig im vorliegenden Verfahren geltend gemacht haben, sind ihnen die Gerichtskosten gemäss § 151 Abs. 2 StG vollumfänglich aufzuerlegen, obwohl sie mit ihren Anträgen diesbezüglich teilweise durchdringen. Zudem erfolgt die Rückweisung im Wesentlichen zum rechnerischen Nachvollzug und damit nicht aus den von den Pflichtigen geltend gemachten Gründen. Bei diesem Ausgang ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987, VRG). Der obsiegenden Rekursgegnerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen, da Gemeinwesen eine solche nur in Ausnahmefällen zugesprochen wird. Im vorliegenden Fall liegt kein solcher vor, da der Aufwand der Rekurs-

gegnerin nicht wesentlich über die Verteidigung des Einspracheentscheids hinausging und die Bemühungen nicht wesentlich übertrifft, die sie in den vorangehenden Verfahren ohnehin erbringen musste (Kaspar Plüss in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., 2014 § 17 N 51).

b) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [BGG]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 24. November 2021 wird aufgehoben und die Sache zum Neuentscheid an die Grundsteuerbehörde D zurückgewiesen.

[...]