



Entscheid

28. November 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A AG,
c/o B AG,

vertreten durch lic.iur. C,

Rekurrentin,

gegen

Gemeinde D,

vertreten durch den Finanzausschuss,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Mit Kaufvertrag und Eigentumsübertragung vom ... März 2013 veräusserte die E (heute in Liquidation; nachfolgend E) das Grundstück Kat.Nr. ... (Wohnhaus Vers.-Nr. ... mit 411 m² Gebäudegrundfläche und Umschwung) an der ...strasse 25 in D zum Preis von Fr. 2'000'000.- an die von F am ... Februar 2013 neu gegründete A AG (nachfolgend die Pflichtige). Die Pflichtige verkaufte die Liegenschaft daraufhin am ... März 2013 für Fr. 2'550'000.- an die Ehegatten G und H (nachfolgend G/H), die das Grundstück mit nämlichen Konditionen bereits am ... Januar 2013 von der E zu kaufen versucht hatten; die Eigentumsübertragung erfolgte am ... Juli 2013.

Abweichend von dem von der Pflichtigen in der Steuererklärung deklarierten Grundstückverlust von Fr. 29'125.- setzte der Finanzausschuss D mit Veranlagungs-Entscheid vom 7. März 2018 den Grundstücksgewinn auf Fr. 547'400.- bzw. die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 312'540.- fest.

B. Im anschliessenden Einspracheverfahren reduzierte die Behörde mit Entscheid vom 21. November 2018 den Grundstücksgewinn auf Fr. 217'400.- bzw. die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 114'540.-, weil sie u.a. – in Nachachtung eines zwischenzeitlich in Rechtskraft erwachsenen Verwaltungsgerichtsurteils – eine weitere Kaufpreisleistung im Erwerbszeitpunkt von Fr. 325'000.- bei der Pflichtigen zum Abzug zulies. Erfolglos blieb die Einsprache indessen hinsichtlich der von der Pflichtigen beanspruchten Anerkennung ihres Status als Liegenschaftenhändlerin und der damit verbundenen zusätzlichen Abzüge, der Berücksichtigung einer Mäklerprovision an die I GmbH (nachfolgend I GmbH) beim Kauf (Fr. 40'000.-) und Verkauf (Fr. 50'000.-) der Liegenschaft sowie der Reduktion des massgebenden Verkaufspreises von Fr. 2'550'000.- um die von den Ehegatten G/H im Rahmen der Kaufpreistilgung an die J GmbH bezahlte "Maklerprovision" von Fr. 50'000.-.

C. Mit Rekurs vom 20./21. Dezember 2018 liess die Pflichtige vor Steuerrekursgericht – unter Kosten- und Entschädigungsfolge – beantragen, ihr den Status als Liegenschaftenhändlerin zu gewähren und zuzufolge des daraus sich ergebenden Grundstückverlusts von Fr. 29'125.- den Grundstücksgewinn und die Grundstückge-

winnsteuer mit Fr. 0.- festzusetzen. Eventualiter sei der veranlagte Grundstücksgewinn gemäss Einspracheentscheid zumindest um die Positionen I GmbH (Fr. 90'000.-) und J GmbH (Fr. 50'000.-) auf Fr. 77'400.- zu reduzieren.

In seiner Rekursantwort vom 19./20. Februar 2019 beantragte der Finanzausschuss Abweisung des Rechtsmittels.

Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Vorab ist anzumerken, dass hinsichtlich der beiden kurz aufeinanderfolgenden Verkäufe des Grundstücks ...strasse 25 in D im März 2013 verschiedene (juristische) Personen auf den Plan traten, welche als Gemeinsamkeit alle einen Bezug zu dem die Pflichtige vertretenden C aufwiesen.

a) So war C bei der E mit Sitz an der ...strasse 25 Präsident der Verwaltung mit Einzelunterschrift. Gleichzeitig war C in jenem Zeitraum als im Handelsregister eingetragener Geschäftsführer mit Einzelunterschrift die einzige zeichnungsberechtigte Person für die inzwischen gelöschte I GmbH mit Sitz an der ...strasse 25, deren einzige Gesellschafterin die inzwischen gelöschte K AG war, bei der C als alleiniges Verwaltungsratsmitglied mit Einzelunterschrift wirkte. Die C zugeordnete Mail-Adresse bei der I GmbH (Web-Adresse: www.....ch) lautete auf ...@...ch, wurde von C aber auch privat bzw. anderweitig in geschäftlichem Zusammenhang verwendet. C war ferner als Geschäftsführer mit Einzelunterschrift die einzige zeichnungsberechtigte Person der inzwischen gelöschten J GmbH mit Sitz an der ...strasse 25.

b) Die Pflichtige ihrerseits räumte mit Vollmacht vom ... Februar 2013 der durch C vertretenen I GmbH die Befugnis ein, sie in allen Steuer-, Versicherungs-, Sozialversicherungs- und Rechtsangelegenheiten rechtsverbindlich und mit Substitutionsbefugnis zu vertreten. Ferner stellte sie C anlässlich des Grundstückskaufs vom ... März 2013 offenbar gleichentags eine schriftliche Vollmacht für den Weiterverkauf

der Liegenschaft aus. Entsprechend vertrat C die Pflichtige sowohl beim Verkauf des Grundstücks am ... März 2013 als auch bei der Grundbuchanmeldung zur Eigentumsübertragung am ... Juli 2013. Ebenso räumte die Pflichtige C bzw. zunächst der durch C vertretenen I GmbH ausdrücklich die Vertretungsbefugnis in Sachen Grundstückgewinnsteuer ein. Der einzelzeichnungsberechtigte C war überdies einziges Verwaltungsratsmitglied der inzwischen gelöschten L AG, die der Pflichtigen im Zusammenhang mit der gemäss Kaufvertrag vom ... März 2013 im Umfang von Fr. 250'000.- bereits früher erfolgten Tilgung des der E geschuldeten Kaufpreises ein Darlehen in nämlicher Höhe einräumte.

2. Gemäss der von der Pflichtigen beigebrachten "Bestätigung" von F vom 5. April 2018, welche alleinige Gründungsaktionärin und bis zu ihrem Ausscheiden am ... Januar 2015 einzige Verwaltungsrätin der Pflichtigen war, und den darauf Bezug nehmenden weiteren Ausführungen der Pflichtigen bzw. des für sie handelnden C in der Einsprache- und Rekursschrift lag den kurz aufeinanderfolgenden Grundstücksverkäufen im Wesentlichen Folgendes zugrunde resp. ergibt sich aus den Akten:

a) Seit Herbst 2011 habe die E die Liegenschaft in D – welche zunächst an C, zuletzt an die I GmbH vermietet war – zu verkaufen versucht; zuerst bis Ende April 2012 über den Makler M AG, dann über die J GmbH und schliesslich über die I GmbH.

b) Anfangs Oktober 2012 sei die I GmbH an F herangetreten und habe ihr die Liegenschaft zum Kauf angeboten, wobei das Mobiliar hätte mitübernommen werden müssen. Nach Einsicht in die Verkaufsdokumentation und den Mieterspiegel – die möblierten Zimmer der Liegenschaft wurden von der I GmbH untervermietet – sei F bereit gewesen, die Liegenschaft (inkl. Mobiliar) für Fr. 2'100'000.- über eine eigene, bereits bestehende Gesellschaft (N AG) zu erwerben, doch habe man zwei weiteren im Spätherbst 2012 noch im Rennen liegenden Interessenten (Ehegatten O und Ehegatten G/H) den Vorzug gegeben.

c) Nachdem sich im Dezember 2012 weder der Verkauf der Liegenschaft für Fr. 2'050'000.- an die Ehegatten O noch an die Ehegatten G/H habe verwirklichen lassen, sei man auf das Angebot von F zurückgekommen. F habe die Liegenschaft aber nur unter den Bedingungen übernehmen wollen, dass der Mietvertrag mit der I GmbH

per ... Juni 2013 gekündigt sei und diese alles mit dem Notariat und mit der Finanzierung organisieren würde.

d) Mit E-Mail vom ... Januar 2013 an C (...@...ch) äusserte sich die P-Bank im Zusammenhang mit der Finanzierung des Liegenschaftskaufs durch die N AG dahingehend, dass als Variante für den Kauf auch die Gründung einer neuen Immobiliengesellschaft in Betracht zu ziehen wäre. In der Folge habe sich F zur Gründung der Pflichtigen entschlossen, mit dem Ziel, damit die Liegenschaft zu kaufen und zu halten, und durch Übernahme des Mobiliars die bestehende Nutzungsform weiterzuführen.

e) Am ... Januar 2013 teilten die Ehegatten G/H mit E-Mail an C (...@...ch) mit, dass sie die Liegenschaft für den im Vertrag ausgewiesenen Preis von Fr. 2'500'000.- und die Kommission und Notariatskosten kaufen würden. Mit an die J GmbH adressierten bzw. an C gerichteten Schreiben vom ... Februar 2013 bestätigten die Ehegatten G/H – unter Verweis auf den seit Januar 2013 erfolgten Schriftverkehr – nochmals schriftlich ihr Interesse, die Liegenschaft zum Preis von Fr. 2'500'000.- zu erwerben und der J GmbH eine Verkaufsprovision von Fr. 50'000.- zu überweisen. Sie führten weiter aus, dass sie "den Kaufvertrag am ... März 2013 bzw. sofort nach Eigentumsübergang an Ihre Käuferin" beim Notar unterzeichnen könnten. Die nachfolgende Eigentumsübertragung an sie sei dann spätestens per ... Juli 2013 vorzusehen. Die Mietverhältnisse seien durch die neue Eigentümerin am ... März 2013 per sofort – resp. erstmöglichem Termin – zu kündigen.

f) Mit E-Mail vom ... Januar 2013 an C (...@...ch) übersandte der Notariatssekretär einen angepassten Kaufvertragsentwurf mit der E und der in Gründung begriffenen Pflichtigen als Vertragsparteien. Am ... Januar 2013 überwies die J GmbH einen Betrag von 25'000.- an F.

g) Im Februar 2013 sei C auf F zugekommen und habe ihr mitgeteilt, dass sich alte Interessenten bei ihm gemeldet und ein schriftliches Angebot für die Liegenschaft unterbreitet hätten. Die in der Zwischenzeit ihre Kaufzusage bereuende F sei bereit gewesen, die Liegenschaft an die Ehegatten G/H weiterzuverkaufen, wobei C diesbezüglich alles (inkl. Termin Notariat und Grundstückgewinnsteuererklärung) für sie zu erledigen hätte. Zudem habe F von C verlangt, ihr die Pflichtige – für welche sie keine Verwendung mehr hätte – abzunehmen, und auch die Buchhaltung sowie sonst alles zu erledigen. C sei damit einverstanden gewesen.

h) Mit öffentlicher Beurkundung vom ... Februar 2013 gründete F die Pflichtige. Der Handelsregistereintrag erfolgte am ... Februar 2013. Das Domizil befindet sich seit der Gründung bei der B AG, deren Inhaberin und einzige Verwaltungsrätin F ist.

i) Am ... März 2013 veräusserte die durch C repräsentierte E die Liegenschaft in D an die Pflichtige zu dem im Kaufvertrag ausgewiesenen Preis von Fr. 2'000'000.-. Gleichentags ging nicht nur das Eigentum an die Pflichtige über, sondern ging diese mit C auch eine – inzwischen vom Verwaltungsgericht rechtskräftig als weitere Kaufpreisleistung qualifizierte – Vereinbarung ein, die C gegenüber bestehende Schuld der E in der Höhe von Fr. 325'000.- zu übernehmen. Die Pflichtige wurde ferner gemäss Rechnungen vom ... März 2013 dazu angehalten, der E für die Übernahme von deren Mobilien Fr. 100'000.- sowie der I GmbH für die Vermittlung der Liegenschaft eine Maklerprovision von Fr. 40'000.- zu bezahlen.

j) Am ... März 2013 veräusserte die durch C vertretene Pflichtige die Liegenschaft in D zu dem im Kaufvertrag beurkundeten Preis von Fr. 2'550'000.- an die Ehegatten G/H. Bei der Tilgung des Kaufpreises wurde zunächst die "bereits früher für Rechnung der veräussernden Partei an die J GmbH" geleistete Anzahlung von Fr. 50'000.- angerechnet. Zusätzlich zur Schuldablösung von Fr. 1'600'000.- und Zahlung an die Pflichtige von Fr. 850'000.- hatten die Erwerber sodann der J GmbH weitere Fr. 50'000.- "als Maklerprovision, Wert Eigentumsübertragung, ausseramtlich zu bezahlen". Die Pflichtige wurde sodann gemäss Rechnung vom ... März 2013 von der I GmbH dazu angehalten, innert 30 Tagen einen Pauschalpreis von Fr. 50'000.- (exkl. Insertionskosten) als Maklerprovision für den Verkauf der Liegenschaft zu bezahlen (vgl. die Rechnung in gleicher Höhe vom ... Juli 2013).

k) Die Grundbuchanmeldung zur Eigentumsübertragung der Liegenschaft an die Ehegatten G/H erfolgte am ... Juli 2013. Die Pflichtige wurde sodann gemäss Rechnung vom ... Juli 2013 von der I GmbH dazu angehalten, für die Vermittlung der Ehegatten G/H als Käufer der Liegenschaft eine Maklerprovision von Fr. 50'000.- zu bezahlen. Gemäss Rechnung vom ... Juli 2013 hatte die Pflichtige der I GmbH zudem einen Pauschalpreis von Fr. 20'000.- u.a. für die Räumung der Liegenschaft und die Entsorgung/den Verkauf des Mobiliars (Verkaufserlös Fr. 14'000.-) zu bezahlen.

3. a) Die Grundstücksgewinnsteuer 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 übersteigt. Während sich der Erlös aus dem Kaufpreis und allen weiteren Leistungen des Erwerbers zusammensetzt (§ 222 StG), umfassen die Anlagekosten den Erwerbspreis (§ 220 StG) sowie die anrechenbaren Aufwendungen (§ 221 StG).

b) Wie alle steuermindernden Tatsachen sind die anrechenbaren Aufwendungen vom hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen geltend zu machen und hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen. Diesen Nachweis hat er durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten, die spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgetragen werden muss. Als substantiiert gilt eine Sachdarstellung, die hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält und somit ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung, die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder -minderung erlaubt. Bei ungenügender Substanziierung hat die Rekursbehörde nicht von Amtes wegen eine Untersuchung durchzuführen, um sich die fehlenden Grundlagen zu beschaffen (RB 1987 Nr. 35). Eine unvollständige Sachdarstellung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden, dient doch dieses vielmehr nur noch dazu, die Richtigkeit des substantiiert dargelegten Sachverhalts zu überprüfen. Entsprechend gehört zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen die Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln, anhand derer sich die Richtigkeit des dargelegten Sachverhalts ergibt (Martin Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, ASA 49, S. 518). Kommt der Steuerpflichtige diesen Anforderungen nicht nach, so haben die Aufwendungen unberücksichtigt zu bleiben (RB 1980 Nr. 72).

c) Rechtsgenügend nachgewiesen sind Zahlungen für Aufwendungen im Sinn von § 221 StG erst, wenn mit Quittungen versehene Rechnungen oder andere Zahlungsbelege vorgelegt worden sind. Nicht quittierte Rechnungen stellen keinen genügenden Nachweis dar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 221 N 20, mit Hinweisen). Gleiches gilt für Auszüge aus der Geschäftsbuchhaltung. Selbst wenn angenommen wird, die Geschäftsbuchhaltung sei formell ordnungsgemäss und materiell richtig geführt worden, kann sie weder die substantiierte Sachdarstellung hinsichtlich der vorgebrachten Aufwendungen ersetzen

noch weist sie diese ausreichend nach (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 22, mit Hinweisen).

4. a) Im Streit liegt zunächst die Frage, ob die Pflichtige als Liegenschaftenhändlerin zu qualifizieren sei. Laut § 221 Abs. 2 StG können natürliche und juristische Personen, die mit Liegenschaften handeln, weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben.

b) aa) Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGr, 22. März 2011, 2C_375/2010, E. 4.2; BGE 125 II 113 E. 3c und 6a, mit weiteren Hinweisen) ist Liegenschaftshandel im Sinn von Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn er dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut, wenn er also eine Tätigkeit entfaltet, die in ihrer Gesamtheit auf Gewinnerzielung aus Grundstücksgeschäften gerichtet ist. Dabei ist unerheblich, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird. Ob eine Händlertätigkeit in diesem Sinn vorliegt, ist im Einzelfall stets nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen. Als Indizien für Liegenschaftshandel kommen die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft in Betracht.

bb) Diese auf natürliche Personen zugeschnittene Begriffsbeschreibung gilt auch für juristische Personen, wobei die Abgrenzung hier insofern nicht von Bedeutung ist, als eine juristische Person Kapitalgewinne bei der Veräusserung von Grundstücken immer zu versteuern hat und nicht nur – wie bei natürlichen Personen –, wenn sie eine Händlertätigkeit ausübt und damit über Geschäftsvermögen verfügt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 156). Auch bei juristischen Personen wird aber verlangt, dass sie gewerbsmässig mit Liegenschaften handelt. Die nicht gewerbsmässig mit Liegenschaften handelnde juristische Person kann sich nicht auf § 221 Abs. 2 StG berufen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 126).

cc) Der Nachweis, dass die Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer nicht abgezogen worden sind, obliegt der steuerpflichtigen Person. Dieser Nachweis setzt i.d.R. für jedes Grundstück detaillierte Aufstellungen mit ausdrücklicher Bezeichnung der Aufwendungen, die bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer aktiviert oder auf andere Weise nicht geltend gemacht werden, sowie allfälliger Abschreibungen voraus. Diese Aufstellungen sind den Staatssteuererklärungen beizulegen und bilden Bestandteil der Einschätzung der betreffenden Steuerperioden. Der Verzicht kann zwar auch nach Einreichung der Staatssteuererklärung ausgesprochen werden, muss aber noch vor Rechtskraft der entsprechenden Staatssteuereinschätzung erfolgen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 149).

c) Der Finanzausschuss hat der Pflichtigen den von ihr beanspruchten Status als Liegenschaftenhändlerin im Einspracheentscheid mit der Begründung abgesprochen, dass sie ausschliesslich zum Erwerb der Liegenschaft ...strasse 25 gegründet worden sei. Nach deren Veräusserung habe F für diese Gesellschaft keine Verwendung mehr gehabt. Es habe nur diesen einen Kauf und Verkauf gegeben.

d) Dem widerspricht die Pflichtige in ihrem Rekurs mit der Begründung, dass sie trotz der überlangen Dauer des Grundstückgewinnsteuer-Verfahrens und der deswegen blockierten Mittel in den Jahren 2015 und 2016 nicht inaktiv geblieben sei und mit Hilfe von treuhänderisch agierenden Dritten (u.a. L AG und C) in Q und R investiert habe. Sodann habe sie 2017 die Absicht erklärt, eine Liegenschaft in S zu erwerben. Unter diesen Umständen seien die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien für das Vorliegen eines gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels erfüllt.

e) aa) Elementarste Grundvoraussetzung für die Annahme von gewerbsmässigem Liegenschaftenshandel ist auch bei juristischen Personen eine systematische Vorgehensweise mit der Absicht der Gewinnerzielung. Beides ist, was den vorliegenden An- und Verkauf der Liegenschaft in D im März 2013 betrifft, nicht der Fall. Wie den entsprechenden Ausführungen der ab anfangs 2013 in Gründung begriffenen und schliesslich am ... Februar 2013 gegründeten Pflichtigen resp. der für diese im massgebenden Zeitraum verantwortlichen F entnommen werden kann (vgl. E. 2), beabsichtigte diese in erster Linie die samt Mobilien zu erwerbende Liegenschaft in D zu halten und die bestehende Nutzungsform zu übernehmen, als sich ihr mit dem Herantreten von C zufällig die Gelegenheit bot (und sie sich kurzfristig entschloss), die (noch vor Abschluss des Kaufvertrages) unerwünscht gewordene Immobilie wieder zu verkaufen.

Dass die Pflichtige sodann aus dieser schon für sich nicht auf gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel hindeutenden Art und Weise des Vorgehens nach eigenem Dafürhalten statt eines Gewinns auch noch einen Verlust von Fr. 29'125.- (vgl. Grundstückgewinnsteuererklärung, Jahresrechnung 2013/2014, Auszug Buchhaltungskonto Nr. ...) erlitten hat, lässt bei ihr hinsichtlich der streitbetroffenen Liegenschaft ausserdem die erforderliche Absicht der Gewinnerzielung vermissen. Dies gilt umso mehr, wenn man den ungewöhnlichen Ablauf näher betrachtet, der zum Zustandekommen des verfochtenen Verlusts geführt hat. So war nach Angabe der Pflichtigen das Interesse an der – freilich noch nicht gekauften – Liegenschaft schon nicht mehr gegeben, als sie von C über das Angebot seiner alten Interessenten G/H in Kenntnis gesetzt wurde. Gleichwohl entschloss sie sich dazu, am Kauf der Liegenschaft – inkl. der damit verbundenen zusätzlichen Auslagen – festzuhalten und C mit der zügig zu erfolgenden Abwicklung des Weiterverkaufs zu betrauen; mithin also ein Kauf- und Verkaufsgeschäft durchzuführen, bei dem allein schon die absehbaren, unweigerlich anfallenden Auslagen für Kaufpreis (Fr. 2'000'000.-), Mobiliar (Fr. 100'000.-), Schuldübernahme (Fr. 325'000.-) sowie "An- und Verkaufsprovision" (Fr. 40'000.- + Fr. 50'000.-), insgesamt Fr. 2'515'000.-, den nach Auffassung der Pflichtigen ihr effektiv zugutekommen- den Teil des Verkaufserlöses von Fr. 2'500'000.- von vornherein überstieg. Dass F als Gründungsaktionärin der Pflichtigen im Zusammenhang mit diesen für die juristische Person verlustbringenden Transaktionen zumindest für sich selber offenbar sichergestellt hat, "dass sie nicht leer ausgehen würde", vermag an der bei der Pflichtigen fehlenden Absicht der Gewinnerzielung mit der streitbetroffenen Liegenschaft nichts zu ändern.

Der Liegenschaftenhändlerstatus kann der Pflichtigen daher hinsichtlich der Liegenschaft in D bereits mangels Erfüllung der Grundvoraussetzung nicht gewährt werden. Hinzu kommt, dass die Pflichtige nach der am ... Juli 2013 erfolgten Handänderung alle wirtschaftlichen Aktivitäten des Unternehmens einstellte, woran sich jedenfalls bis zum Ausscheiden der für die Gesellschaft keine Verwendung mehr habenden Gründungsaktionärin und Verwaltungsrätin F am ... Januar 2015 auch nichts änderte (vgl. E. 2g; Jahresrechnung 2013/2014). Ob die Pflichtige möglicherweise in einem späteren Zeitpunkt die Voraussetzungen für gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel erfüllt habe, wie im Rekurs vorgebracht wird, bleibt für den einzigen aktenkundigen Grundstücksverkauf vom März 2013 ohne Bedeutung. Den vorliegenden Jahresrechnungen 2015 und 2016 der Pflichtigen lässt sich jedenfalls keine entsprechende Aktivität entnehmen, was auch durch die Aussage von C in dem im Gewinnsteuerverfahren

eingereichten Schreiben vom 21. Juni 2016 gestützt wird, wonach die Pflichtige seit dem streitbetroffenen Verkauf inaktiv sei. Vor dem Hintergrund des Gesagten haben auch die einzelnen, für die Pflichtige sprechenden Indizien (Fremdfinanzierungsgrad, kurze Besitzesdauer, statuerter Gesellschaftszweck) unter Würdigung aller Umstände von untergeordneter Bedeutung zu bleiben. Eine Qualifikation der Pflichtigen als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin scheidet damit aus.

bb) Im Übrigen fehlt der notwendige Verzicht bei der Gewinnsteuer; vielmehr machte die Pflichtige dort sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit der Liegenschaft ...strasse 25 geltend. Nachdem sie trotz Mahnung des kantonalen Steueramts keine Steuererklärung für die Periode ... Februar 2013 - 31. Dezember 2014 eingereicht hatte, wurde sie zunächst am 13. Juni 2016 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 60'000.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 250'000.- eingeschätzt. Daraufhin erhob die Pflichtige am 16. Juni 2016 Einsprache, der sie die Steuererklärung 2014 und die entsprechende Jahresrechnung 2013/2014 beilegte. Letztere wies nebst einem Bruttogewinn von Fr. 4'834.95 u.a. eine Position "Verlust Liegenschaft" von Fr. 29'125.- aus, welcher sich gemäss dazugehörendem Liegenschaftskontoauszug aus denselben Einzelpositionen ergab, die auch bei der Grundstückgewinnsteuer geltend gemacht werden. In der Folge stimmte die Pflichtige am 29. Oktober 2016 dem Einschätzungsvorschlag Staats- und Gemeindesteuern für die Periode ... Februar 2013 - 31. Dezember 2014 zu, wonach sich der steuerbare Reingewinn auf Fr. 0.- (Verlust) und das steuerbare Eigenkapital auf Fr. 250'000.- belief. Im Einspracheverfahren der Grundstückgewinnsteuer verlangte sie gleichwohl nochmals die Berücksichtigung des "Saldo (Verlust aus Liegenschaft)" von Fr. 29'125.-, woran sie im Rekurs festhält.

cc) Entsprechend dem Gesagten kann sich die Pflichtige mangels Erfüllung der Voraussetzungen nicht erfolgreich auf § 221 Abs. 2 StG berufen und bei der Berechnung des Grundstückgewinns weitergehende Abzüge, als Abs. 1 dieser Bestimmung sie vorsieht, geltend machen. Insbesondere entfällt damit auch die erstmals im Rekursverfahren beantragte gewinnmindernde Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer (RB 2004 Nr. 106; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 140).

5. a) Die Pflichtige beantragt sodann sowohl hinsichtlich des Kaufs der streitbetroffenen Liegenschaft am ... März 2013 als auch hinsichtlich des Verkaufs am

... März 2013 die gewinnmindernde Anrechnung der ihr von der I GmbH in Rechnung gestellten Mäklerprovisionen von Fr. 40'000.- bzw. Fr. 50'000.-.

b) aa) Zu den anrechenbaren Aufwendungen, die den steuerbaren Grundstücksgewinn mindern, zählen nach § 221 Abs. 1 lit. c StG unter anderem die üblichen Mäklerprovisionen. Darunter ist der Mäklerlohn im Sinn von Art. 413 OR zu verstehen. Die Anrechnung einer solchen Provision setzt den Abschluss eines Mäklervertrags gemäss Art. 412 OR mit einer Drittperson, eine in Erfüllung dieses Vertrags zum Grundstückskauf bzw. -verkauf führende Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit des Mäklers und die Zahlung oder Anerkennung des geschuldeten Mäklerlohns, beschränkt auf den üblichen Umfang, voraus (RB 1958 Nr. 98; RB ORK 1956 Nr. 106; BGr, 14. April 1978, ASA 48, 441 ff.). Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, so bildet das, was dem Dritten für dessen Bemühungen zusteht, nicht Mäklerprovision, sondern allenfalls Honorar aus einfachem Auftrag oder Spesenersatz, deren Vergütung keine nach § 221 Abs. 1 lit. c StG anrechenbare Aufwendung ist (VGr, 19. März 2003, SB.2002.00091, ZStP 2004, 62).

bb) Während der Nachweismäkler nur die Gelegenheit zum Kauf oder Verkauf eines Grundstücks nachzuweisen hat, geht die Tätigkeit des Vermittlungsmäklers weiter. Letzterer hat neben dem Finden eines Interessenten die potentiellen Vertragspartner auch zusammenzubringen und den Vertragsabschluss aktiv zu fördern (z.B. durch Teilnahme und Vermittlung an den Vertragsverhandlungen, Redaktion des Vertrages; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 78; Caterina Ammann, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 6. A., 2015, Art. 412 N 1). Das Zustandekommen des angestrebten Vertrags muss auf eine Tätigkeit des Mäklers zurückgeführt werden können; mit anderen Worten muss zwischen der Mäklertätigkeit und dem Vertragsabschluss ein Kausalzusammenhang bestehen. Dieses Erfordernis ist nicht erfüllt, wenn das Vertragsinteresse des nachgewiesenen bzw. zugeführten Interessenten dem Auftraggeber bereits bekannt war (VGr, 22. August 2012, SB.2012.00018, StE 2013 B 44.13.5 Nr. 11).

cc) Die Anerkennung des Mäklers als Drittperson muss ihre Grenze finden, wo der Mäkler bzw. die Mäklergesellschaft nur formell als vom Auftraggeber bzw. Veräusserer unabhängige Person auftritt. Anhaltspunkte dafür können sich aus der Interessenlage der Vertragsparteien oder aus deren organisatorischen und personellen Beziehungen ergeben. Muss aus den Umständen geschlossen werden, der Auftraggeber

ber bzw. Veräusserer hätte einen gleichartigen Vertrag mit einem unbeteiligten Dritten nicht abgeschlossen, so ist steuerlich nicht auf die zivilrechtliche Gestaltung (den abgeschlossenen Mäklervertrag), sondern auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abzustellen; die Provisionszahlung ist dann steuerlich nicht anzuerkennen, weil sie auf einem in Wirklichkeit nicht gewollten Scheingeschäft beruht (RB 1982 Nr. 109; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 92). Liegt der Rechtsgrund einer Provision etwa nicht im Mäklervertrag, sondern vielmehr im Beteiligungsverhältnis zwischen Mäkler und Veräusserer, so stellt sie eine nicht anrechenbare Eigenprovision für eigene Verkaufsbemühungen dar (RB 1981 Nr. 3; VGr, 7. Juli, 1994, SR.1994.0026, E. 3b). Ebenso wenig ein Mäkler ist der aufgrund einer Generalvollmacht handelnde Bevollmächtigte. Dieser gilt dabei nicht als Dritter, sondern als Arm des Vollmachtgebers (RB 1975 Nr. 78, mit Hinweisen).

c) Wie die Pflichtige selber vorbringt, war es die – von C präsierte – E, die ihre Liegenschaft an der ...strasse 25 verkaufen wollte und hierfür die von C jeweils als Geschäftsführer geleitete J GmbH bzw. I GmbH als Makler beizog. Letztere bzw. C ist jeweils an die Pflichtige bzw. ihre Gründerin F herangetreten und hat ihr ein Angebot für den Kauf der Liegenschaft sowie – noch vor Abschluss des Kaufvertrags – ein weiteres Angebot für den Verkauf der Liegenschaft präsentiert. Der Pflichtigen waren das Verkaufsinteresse resp. das Kaufsinteresse der späteren Gegenparteien (E resp. Ehegatten G/H) durch die unterbreiteten Angebote somit bereits bekannt. Entsprechend fehlt es vorliegend für die Annahme von Mäklerverträgen zwischen der Pflichtigen und der I GmbH schon am zentralen Hauptelement jeder Form von Mäkelei, nämlich dem Ausfindig-Machen und Bezeichnen von Interessenten, hatte die I GmbH doch für die Pflichtige gar keine solchen mehr zu suchen. Ohne diesbezügliche Tätigkeit der I GmbH für die Pflichtige entfällt von vornherein jeder adäquat kausale Zusammenhang mit den erfolgten Vertragsabschlüssen mit der E bzw. den Ehegatten G/H. Entsprechend legt die Pflichtige – welche keine schriftlichen Mäklerverträge mit der I GmbH eingereicht hat – denn auch weder die (offenbar nur mündlich erfolgte) konkrete Auftragserteilung noch die eigentliche, zum jeweiligen Vertragsabschluss führende (für die Pflichtige vorgenommene) Mäklertätigkeit der I GmbH substantiiert dar und bleiben Nachweise hierfür genauso aus wie hinsichtlich der Zahlung der in Rechnung gestellten Mäklerlöhne; dies obwohl dem Vertreter der Pflichtigen spätestens seit dem in lit. B der Prozessgeschichte erwähnten rechtskräftigen Verwaltungsgerichtsurteil bekannt ist, dass Auszüge aus der Geschäftsbuchhaltung und nicht mit Quittungen oder anderen Zahlungsbelegen versehene Rechnungen keinen rechtsgenügenden Nachweis für

Aufwendungen im Sinn von Art. 221 StG resp. deren Zahlung zu erbringen vermögen (vgl. E. 3c).

Aus diesen Gründen muss der Pflichtigen die grundstückgewinnsteuerliche Anrechnung der in Rechnung gestellten Maklerprovisionen der I GmbH versagt bleiben; daran ändert auch nichts, dass der von Anfang an von F resp. der Pflichtigen beauftragten bzw. mit Vollmacht zur Vertretung in allen Rechtsangelegenheiten (Generalvollmacht) ausgestatteten, von C geführten I GmbH für die sich daraus ergebenden Bemühungen (z.B. Organisation der Finanzierung, Buchhaltung, Vertretung beim Notariat) wohl zwar durchaus eine Entschädigung zustand (Art. 394 Abs. 3 OR), deren Vergütung möglicherweise mittels der mit "Maklerprovision" versehenen Rechnungen vorgesehen war. Hierbei handelt es sich aber nicht um anrechenbare Aufwendungen nach § 221 Abs. 1 lit. c StG, was erst recht gilt, wenn wie vorliegend per se keine Mäklertätigkeit für die Pflichtige mehr vorgenommen werden musste (und folglich auch mit einem unbeteiligten Dritten kein Mäklervertrag abgeschlossen worden wäre).

6. a) Die Pflichtige beantragt ferner, den vom Steueramt angenommenen massgebenden Erlös von Fr. 2'550'000.-, welcher dem am März 2013 notariell beurkundeten Verkaufspreis entspricht, um die von den Ehegatten G/H direkt an die J GmbH bezahlte "Maklerprovision" von Fr. 50'000.- zu reduzieren, da dieser Betrag nichts mit ihr zu tun habe und ihr somit nicht als Verkaufspreisbestandteil angerechnet werden könne.

b) Der Erlös umfasst alle Leistungen, die in kausalem Verhältnis zur Handänderung standen (VGr, 1. April 2015, SB.2014.00130, E. 4.3.1; VGr, 9. Juli 2014, SB.2014.00019, E. 3.5; VGr, 20. April 2005, SB.2004.00066, E. 2.2). Massgebend ist der Preis für jene Leistungen, welche die Vertragsparteien zum Gegenstand des obligatorischen Vertrags als dem Rechtsgrund für die Übereignung des Grundstücks gemacht haben (VGr, 1. April 2015, SB.2014.00130, E. 4.3.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 222 N 2 i.V.m. § 220 N 2, mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung). Dabei wird der Erlös nicht nach zivil- bzw. sachenrechtlichen Kriterien, sondern einzig nach wirtschaftlichen Merkmalen festgelegt. So bildet alles, was der Erwerber in einem wirtschaftlichen Sinn verstanden an den Veräusserer persönlich oder auf dessen Rechnung an einen Dritten für die Grundstückübertragung leistet, den grundstückgewinnsteuerlich massgebenden Erlös. Auf die Bezeichnung, die Form oder den for-

mellen Empfänger dieser Leistungen kommt es dabei nicht an (VGr, 1. April 2015, SB.2014.00130, E. 4.3.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 3 und N 23; Felix Richner, in: Alfred Koller [Hrsg.], Der Grundstückskauf, 3. A., 2017, § 11 N 109, mit weiteren Hinweisen).

c) Im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom ... März 2013 vereinbarten die Parteien einen Kaufpreis von Fr. 2'550'000.-. Im Rahmen der Kaufpreistilgung wurde den Erwerbern die bereits an die J GmbH geleistete Anzahlung von Fr. 50'000.- angerechnet, so dass diese nach Vertragsschluss noch Fr. 2'500'000.- zu begleichen hatten. Zwecks Tilgung dieses restlichen Betrags verpflichteten sich die Ehegatten G/H – unter Konventionalstrafenfolge bei Nichterfüllung – gegenüber der Pflichtigen u.a. dazu, der J GmbH "als Maklerprovision" Fr. 50'000.- zu bezahlen. Dabei handelt es sich um einen Vertrag zugunsten eines Dritten i.S.v. Art. 112 OR, mit der Pflichtigen als Stipulantin/Promissarin, den Ehegatten G/H als Promittenten/Schuldner und der J GmbH als begünstigte Dritte. Der Erfüllung einer Schuldverpflichtung aus einem Vertrag zugunsten Dritter liegen stets zwei Rechtsbeziehungen zugrunde, die zivil- und somit auch steuerrechtlich auseinandergehalten werden müssen (StRG, 25. November 2015, 1 DB.2015.117 / 1 ST.2015.145, E. 1b/cc/bbb, www.strgzh.ch; vgl. Ingeborg Schwenzer, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 7. A., 2016, Rz. 86.04 f., auch zum Folgenden): einerseits die als Deckungsverhältnis bezeichnete Beziehung zwischen Promittent und Stipulant, andererseits die als Valutaverhältnis bezeichnete Beziehung zwischen Stipulant und Drittem. Der vertragliche Anspruch, der dem Stipulanten aus dem Deckungsverhältnis für seine eigene Gegenleistung zusteht, ist im Sinne einer logischen Sekunde zunächst ihm selber (bzw. seiner Vermögenssphäre) zuzurechnen. Erst danach verfügt er zugunsten des Dritten über den erworbenen Anspruch, wobei der Rechtsgrund für die Zuwendung an den Dritten, die letztlich aus dem Vermögen des Stipulanten stammt, im Valutaverhältnis zu suchen ist. Durch die (direkte) Leistung des Promittenten an den Dritten wird lediglich eine Abkürzung des Leistungsweges erreicht.

Vorliegend stand der Pflichtigen aus dem Deckungsverhältnis mit den Ehegatten G/H ein einklagbares Forderungsrecht über Fr. 50'000.- zu (auch wenn sie diesbezüglich nur Leistung an die Dritte verlangen durfte; vgl. Gauch/Schluep/Schmid/Emmenegger, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 10. A., 2014, Rz. 3884 und 3895). Die Erwerber hatten auch diese sich aus dem Kaufvertrag ergebende Verpflichtung zu erfüllen, um das Eigentum am Grundstück erlangen zu

können. Daher steht die am Juni 2013 kurz vor der Eigentumsübertragung erfolgte Geldleistung der Ehegatten G/H auf das Konto der J GmbH – wie zuvor schon jene vom ... März 2013 – genauso in kausalem Verhältnis zur Handänderung wie die übrigen im Kaufvertrag vereinbarten Leistungen zur Tilgung des Kaufpreises. Folglich hat die Vorinstanz im Einspracheentscheid zu Recht den beurkundeten und von den Ehegatten G/H geleisteten Kaufpreis von Fr. 2'550'000.- als grundstückgewinnsteuerlich massgebenden Erlös (§ 222 StG) eingesetzt. Was die Stipulantin im Rahmen des Valutaverhältnisses dazu veranlasst hat, der Dritten insgesamt Fr. 100'000.- zukommen zu lassen, hat auf die Höhe des Erlöses keinen Einfluss, da dies vorliegend eine grundstückgewinnsteuerlich unbeachtliche Erlösverwendung darstellt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 222 N 8 f.), woran auch die von den Ehegatten G/H gegenüber der J GmbH und der mitunterzeichnenden E erfolgten Maklerprovisionschuldenerkennung in der ebenfalls vom ... März 2013 datierenden "Provisionsvereinbarung/Reservation" nichts zu ändern vermag.

7. Beim am ... März 2013 erfolgten Erwerb der Liegenschaft ...strasse 25 durch die Pflichtige war die E kraft § 217 StG steuerpflichtige Veräusserin. Am September 2018 wurde die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 266'235.20 (vermutlich aus dem zuvor geleisteten Depot) beglichen. Schuldnerin der im vorliegenden Verfahren zu entrichtenden Grundstückgewinnsteuer ist die Pflichtige. Weil die beiden Handänderungen ungeachtet des von C gewählten ungewöhnlichen Vorgehens als separate Steuertatbestände zu würdigen sind, tun allfällige vertragliche Vereinbarungen zwischen der E und der Pflichtigen betreffend die Begleichung der Steuerschuld nichts zur Sache. Wenn letztere somit behauptet, dass sie der E ein Darlehen zur Bezahlung der Grundstückgewinnsteuer ausgerichtet habe, das sich heute als uneinbringlich erweise, schmälert dies den im vorliegenden Verfahren zu besteuern den Gewinn nicht.

Weitere substantiierte Einwendungen gegen den Einspracheentscheid erhebt die Pflichtige nicht. Soweit sie beiläufig Mobiliarkosten erwähnt, handelt es sich bei diesen – wie auch bei den Räumungskosten – nicht um anrechenbare Aufwendungen im Sinn von § 221 Abs. 1 StG. Aufgrund der Akten erweist sich die Steuerberechnung als korrekt. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses.

8. Bei diesem Prozessausgang sind die Verfahrenskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und bleibt ihr eine Parteienschädigung versagt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]