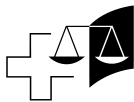


Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_714/2019

Urteil vom 30. Januar 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichterin Hänni,
Gerichtsschreiber Zollinger.

Verfahrensbeteiligte
A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Rechtsanwälte Dr. Oliver Künzler und/oder Fatma Zencirkiran,

gegen

Stadt Zürich,
vertreten durch Kommission für Grundsteuern, Werdstrasse 75, 8004 Zürich,

Kantonales Steueramt Zürich,
Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, 8090 Zürich.

Gegenstand
Grundstückgewinnsteuer, Steuerperiode 2014,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 3. Juli 2019 (SB.2019.00017).

Sachverhalt:

A.
Am 26. August 1996 schloss die A. _____ AG mit Sitz in U. _____ (Kanton Zürich) mit B. _____ und C. _____ eine als "Treuhandvertrag" bezeichnete Vereinbarung. Darin übernahmen Letztere vier Stockwerkeigentumsanteile, wobei sie einen "Pauschalbetrag" von Fr. 411'135.60 leisteten. Die A. _____ AG blieb weiterhin im Grundbuch eingetragen und verwaltete das Stockwerkeigentum treuhänderisch. Gemäss Vereinbarung konnten beide Vertragsparteien jederzeit verlangen, dass B. _____ und C. _____ (nachfolgend: die Treugeber) im Grundbuch eingetragen werden, wobei die Kosten, Gebühren und Grundstückgewinnsteuern, die durch die Übertragung entstünden, alleine durch die Treugeber zu tragen wären.
Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 29. Januar 2014 veräusserte die A. _____ AG die vier Stockwerkeigentumsanteile an die Treugeber je zum hälftigen Miteigentum zum Preis von Fr. 411'135.60. Im Kaufvertrag wurde festgehalten, dass zwischen der veräussernden und der erwerbenden Partei ein Treuhandverhältnis bestanden hatte, welches durch die Unterzeichnung des Kaufvertrags aufgelöst und das Treugut zurückgegeben wurde. Sodann vermerkten die Vertragsparteien im Vertrag vom 29. Januar 2014, sie seien der Ansicht, dass es sich hierbei nicht um einen Kaufvertrag, sondern um die Übertragung von Treugut auf die Treugeber handle.

B.
Mit Aktenaufgabe vom 20. Januar 2017 und Mahnung vom 13. März 2017 forderte das Steueramt der Stadt Zürich die A. _____ AG zur Einreichung der notwendigen Unterlagen, der früheren Kaufverträge, der Jahresrechnung sowie der vorangegangenen Treuhandverträge auf. Zudem präziserte das Steueramt

bereits mit E-Mail vom 26. Januar 2017 gegenüber der A. _____ AG, welche Unterlagen mit der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer einzureichen seien. Abgesehen von dem bereits vorab eingereichten Kaufvertrag vom 29. Januar 2014 und dem Treuhandvertrag vom 26. August 1996 beschränkte sich die A. _____ AG darauf, am 20. März 2017 eine Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer einzureichen.

B.a. Mit Veranlagungsbeschluss vom 15. Mai 2017 auferlegte die Kommission für Grundsteuern der Stadt Zürich der A. _____ AG eine nach pflichtgemäßem Ermessen auf Fr. 210'860.-- geschätzte Grundstückgewinnsteuer. Anstelle des beurkundeten Kaufpreises von Fr. 411'135.60 brachte sie einen geschätzten Verkehrswert der Verkaufsobjekte per 29. Januar 2014 von Fr. 1'750'000.-- zur Anwendung. Bei den Anlagekosten wurde ein auf Fr. 880'000.-- geschätzter Verkehrswert vor 20 Jahren angerechnet. Zudem rechnete die Kommission für Grundsteuern die Grundstückgewinnsteuer selber als weitere Leistung auf, da sich die Treugeber im Treuhandvertrag vom 26. August 1996 zur Tragung der Grundstückgewinnsteuern verpflichtet hätten. Die gegen den Veranlagungsbeschluss vom 15. Mai 2017 erhobene Einsprache wurde am 23. August 2018 abgewiesen. Den dagegen erhobenen Rekurs hiess das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich mit Entscheid vom 26. Februar 2019 gut und setzte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 0.-- herab.

B.b. Mit Urteil vom 3. Juli 2019 hiess das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich die Beschwerde der Stadt Zürich teilweise gut, hob den Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 26. Februar 2019 auf und setzte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 168'700.-- fest. Im Wesentlichen bestätigte es den Veranlagungsbeschluss vom 15. Mai 2017, verzichtete aber darauf, die Grundstückgewinnsteuer aufzurechnen, da diese nicht als weitere Leistung der Treugeber aufgefasst werden könne.

C.

Mit Eingabe vom 23. August 2019 und Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 16. September 2019 gelangt die A. _____ AG an das Bundesgericht. Sie beantragt die Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2019. Die Grundstückgewinnsteuer sei von Fr. 168'700.-- auf Fr. 0.-- herabzusetzen. Eventualiter sei die Sache an das Verwaltungsgericht zur weiteren Behandlung zurückzuweisen.

Das Verwaltungsgericht und das Kantonale Steueramt Zürich beantragen die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten wird, und verzichten im Übrigen auf eine Vernehmlassung. Das Steueramt der Stadt Zürich nimmt mit Eingabe vom 20. November 2019 Stellung, worauf die Beschwerdeführerin am 13. Dezember 2019 repliziert.

Erwägungen:

1.

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) und richtet sich gegen das kantonale letztinstanzliche (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG), verfahrensabschliessende (Art. 90 BGG) Urteil eines oberen Gerichts (Art. 86 Abs. 2 BGG). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig, zumal ein Beschwerderecht gemäss Art. 73 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) vorgesehen ist (Art. 83 BGG; vgl. Urteil 2C_812/2018 vom 20. August 2019 E. 1). Die Beschwerdeführerin ist bereits im kantonalen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Ausserdem ist sie durch das angefochtene Urteil in ihren schutzwürdigen Interessen besonders berührt. Sie ist somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

2.

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. **BGE 142 I 135** E. 1.5 S. 144; **133 II 249** E. 1.4.1 S. 254). Der Verletzung von Grundrechten und kantonalem Recht geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. **BGE 143 II 283** E. 1.2.2 S. 286; **139 I 229** E. 2.2 S. 232). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. **BGE 143 I 1** E. 1.4 S. 5; **133 II 249** E. 1.4.2 S. 254).

3.

Die Vorinstanz erwägt, jede zu einem Gewinn führende zivilrechtliche Handänderung löse - ungeachtet ihres wirtschaftlichen Gehalts - eine Grundstückgewinnsteuer aus. Einzig wenn die zivilrechtliche Handänderung zu verneinen sei, stelle sich subsidiär die Frage nach einer wirtschaftlichen Handänderung (vgl. E. 2.1 des angefochtenen Urteils).

Mit Bezug auf die vorliegende Angelegenheit führt die Vorinstanz aus, eine zivilrechtlich gültige und grundbuchlich vollzogene Eigentumsübertragung der Stockwerkeigentumsanteile sei erst mit dem öffentlich

beurkundeten Kaufvertrag vom 29. Januar 2014 und dem gestützt darauf erfolgten (konstitutiven) Grundbucheintrag erfolgt. Es sei unerheblich, ob die Vertragsparteien diesen Vorgang als Kauf oder als Übertragung des Treuguts betrachtet hätten. Da der öffentlich beurkundete Kaufpreis von Fr. 411'135.60 gemäss dem Kaufvertrag bereits nach Abschluss des Treuhandvertrags am 26. August 1996 als "Pauschalbetrag" geleistet worden sei, hätte nach Abschluss des Kaufvertrags keine erneute Zahlung geleistet werden müssen. Der Betrag von Fr. 411'135.60 sei somit bereits vorab beglichen respektive nachträglich mit dem vertraglich geschuldeten Kaufpreis verrechnet worden (vgl. E. 4.1 des angefochtenen Urteils).

Nach Auffassung der Vorinstanz besteht sodann zwischen den Vertragsparteien des Kaufvertrags aufgrund des zuvor begründeten Treuhandverhältnisses und familiärer Verbindungen eine besondere Beziehung. Der auf Fr. 1'750'000.-- geschätzte Verkehrswert weiche offenkundig mehr als 25 % vom vereinbarten Kaufpreis von Fr. 411'135.60 ab. Deshalb sei anstelle des öffentlich beurkundeten Kaufpreises in steuerrechtlicher Hinsicht praxismässig auf den Verkehrswert abzustellen (vgl. E. 2.2 und E. 4.3 f. des angefochtenen Urteils).

4.

Nach Auffassung der Beschwerdeführerin werde im angefochtenen Urteil der Sachverhalt unvollständig und willkürlich verkürzt dargestellt.

4.1. Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Der festgestellte Sachverhalt kann nur erfolgreich gerügt sowie berichtigt oder ergänzt werden, wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; Art. 105 Abs. 2 BGG; vgl. **BGE 142 I 135** E. 1.6 S. 144 f.; **140 III 16** E. 1.3.1 S. 17 f.). Offensichtlich unrichtig im Sinne von Art. 97 Abs. 1 BGG bedeutet willkürlich (vgl. **BGE 143 I 310** E. 2.2 S. 313; **140 III 264** E. 2.3 S. 266). Rügt die beschwerdeführende Partei eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung, haben ihre Vorbringen den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG zu genügen (vgl. **BGE 139 I 72** E. 9.2.3.6 S. 96; **133 II 249** E. 1.4.3 S. 255; zur qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit vgl. E. 2 i.f. hiervor).

4.2. Die Sachverhaltsrügen der Beschwerdeführerin vermögen allesamt nicht zu überzeugen:

4.2.1. Die Beschwerdeführerin legt in tatsächlicher Hinsicht dar, sie habe bereits in ihrer Einsprachebegründung gegen den Veranlagungsbeschluss vom 15. Mai 2017 dargelegt, dass die Stockwerkeigentumsanteile lediglich treuhänderisch im Grundbuch auf ihren Namen eingetragen gewesen seien. Es liege damit kein steuerpflichtiger Verkauf, sondern die Übertragung des Treuguts von der Beschwerdeführerin als Treuhänderin an die Treugeber vor. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin stellt die Vorinstanz den Sachverhalt indes nicht unvollständig fest, wenn sie die Einsprachebegründung der Beschwerdeführerin im angefochtenen Urteil nicht erwähnt. Sinnemässig kommt diese Auffassung der Beschwerdeführerin, die in der Sache ohnehin eine rechtliche Beurteilung darstellt, in den vorinstanzlichen Erwägungen zum Ausdruck (vgl. E. 3.2 und E. 4.1 des angefochtenen Urteils).

4.2.2. Sodann beanstandet die Beschwerdeführerin, die Vorinstanz komme sachverhaltlich offensichtlich zum falschen Schluss, dass der zwischen den Treugebern und der Beschwerdeführerin am 26. August 1996 geschlossene Treuhandvertrag als ein auf die Übertragung von Grundeigentum ausgerichteter Vertrag zu qualifizieren sei. Die Beschwerdeführerin lässt ausser Acht, dass es sich bei einer Vertragsqualifikation um eine Rechtsfrage handelt (vgl. E. 5.3.1 hiernach). Der Sachverhalt ist auch unter diesem Gesichtspunkt nicht zu beanstanden.

4.2.3. Ausserdem bringt die Beschwerdeführerin vor, die Vorinstanz setze sich in ihren Erwägungen nicht mit dem Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 26. Februar 2019 auseinander. Aus jenem Entscheid ergebe sich, dass die wirtschaftlich berechtigten Personen an den Stockwerkeigentumsanteilen ab dem 1. September 1996 die Treugeber gewesen seien und die Beschwerdeführerin selbst nach aussen lediglich als sachenrechtliche Alleineigentümerin im Grundbuch eingetragen gewesen sei. Die Beschwerdeführerin übersieht, dass die Vorinstanz den Sachverhalt frei prüfen kann (vgl. § 50 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 des Kantons Zürich [VRG ZH; LS 175.2] i.V.m. § 20 Abs. 1 lit. b VRG ZH; vgl. auch Art. 110 BGG). Hierzu muss sie sich nicht mit dem Entscheid des Steuerrekursgerichts auseinandersetzen, sondern kann unter anderem direkt eine auf die bestehenden Akten und Beweise gestützte unabhängige Beweiswürdigung vornehmen. Die Sachverhaltsermittlung ist auch diesbezüglich weder unvollständig noch offensichtlich unrichtig.

4.2.4. Ferner macht die Beschwerdeführerin geltend, es sei offensichtlich unrichtig, wenn die Vorinstanz ausführe, sowohl im Treuhandvertrag als auch im Kaufvertrag sei der Kaufpreis jeweils durch die Treugeber geschuldet gewesen (vgl. E. 4.1 des angefochtenen Urteils). Auch dieses Vorbringen trifft nicht zu. Der Betrag von Fr. 411'135.60 wird sowohl im Treuhandvertrag als auch im Kaufvertrag ausgewiesen. Die Beschwerdeführerin ist in beiden Verträgen die Gläubigerin dieses Betrags. Es mag zwar zutreffen, dass die Treugeber diesen Betrag bereits im Jahr 1996 bezahlt haben. Es bleibt indes unklar, was die Beschwerdeführerin in tatsächlicher Hinsicht daraus ableiten vermöchte. Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, es sei mangels erneuter Bezahlung des Kaufpreises im Jahr 2014

ein Verkaufspreis von Fr. 0.-- anzuerkennen, handelt es sich jedenfalls um eine Rechtsfrage (vgl. E. 5.4 hiernach).

4.3. Zusammenfassend ergibt sich, dass im bundesgerichtlichen Verfahren keine Veranlassung besteht, vom vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt abzuweichen.

5.

In der Sache umstritten ist, ob im Lichte des Treuhandvertrags vom 26. August 1996 der öffentlich beurkundete Kaufvertrag vom 29. Januar 2014 einen Steuertatbestand darstellt, der eine Grundstückgewinnsteuerpflicht auslöst.

5.1. Gemäss § 205 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG ZH; LS 631.1) erheben die politischen Gemeinden eine Grundstückgewinnsteuer.

5.1.1. Die Grundstückgewinnsteuer wird von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (vgl. § 216 Abs. 1 StG ZH). Die Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Handänderung wirken, sind Handänderungen an Grundstücken gleichgestellt (vgl. § 216 Abs. 2 lit. a StG ZH). Diese beiden kantonalen Bestimmungen entsprechen der bundesrechtlichen Regelung in Art. 12 Abs. 2 StHG. Demgemäss wird die Steuerpflicht durch jede Veräusserung eines Grundstücks begründet, wobei den Veräusserungen die Rechtsgeschäfte gleichgestellt sind, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken (vgl. Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG). Als detaillierte Regelung belässt Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG dem kantonalen Gesetzgeber keinen Gestaltungsspielraum. Die Bestimmung käme gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG direkt zur Anwendung, falls sich erweisen sollte, dass das kantonale Steuerrecht ihr widerspricht (vgl. **BGE 133 II 114** E. 3.2 S. 116). Das Bundesgericht prüft die diesbezüglich erfolgte Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts mit freier Kognition (vgl. Urteile 2C_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 1.2 i.f.; 2C_171/2019 vom 11. Oktober 2019 E. 4).

5.1.2. Steuerpflichtig ist die veräussernde Person (vgl. § 217 StG ZH). § 219 Abs. 1 StG ZH definiert den Grundstückgewinn als Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Als Erlös und Erwerbspreis gilt der jeweilige Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen der erwerbenden Person (vgl. § 220 Abs. 1 StG ZH; § 222 StG ZH). Nach § 219 Abs. 2 StG ZH ist für die Berechnung des Gewinns und der Besizedauer die letzte Handänderung massgebend. Liegt die massgebende Handänderung mehr als zwanzig Jahre zurück, darf die steuerpflichtige Person den Verkehrswert des Grundstücks vor zwanzig Jahren in Anrechnung bringen (vgl. § 220 Abs. 2 StG ZH).

5.1.3. Die zürcherische Praxis zur Grundstückgewinnsteuer legt den vereinbarten Verkaufspreis nicht als Erlös zur Berechnung des Grundstückgewinns zugrunde, wenn dem unter den Vertragsparteien vereinbarten Preis in steuerrechtlicher Hinsicht keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zukommt (vgl. **BGE 143 II 33** E. 3.2.3 S. 35 f.). Dies wird dann angenommen, wenn der Unterschied zwischen dem Verkehrswert und dem vereinbarten Kaufpreis mindestens 25 % (des Verkehrswerts) beträgt und ausserdem zwischen den Vertragsparteien eine besondere Beziehung besteht. Erst wenn der Steuerbehörde der Nachweis sowohl einer Differenz im Umfang von mindestens 25 % und einer besonderen Beziehung zwischen der veräussernden und der erwerbenden Person gelingt, wird für die Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns nicht auf den rechtsgeschäftlich vereinbarten Preis, sondern auf den Verkehrswert abgestellt (vgl. Urteil 2C_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 101 ff. zu § 220 StG ZH).

5.2. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin nimmt die Vorinstanz in unhaltbarer Weise an, dass eine Grundstückgewinnsteuer aufgrund des öffentlich beurkundeten Kaufvertrags vom 29. Januar 2014 geschuldet sei. Bis auf den fehlenden Grundbucheintrag seien die Treugeber seit dem Abschluss des Treuhandvertrags vom 26. August 1996 faktisch und wirtschaftlich vollständig am Vermögen und Gewinn der Stockwerkeigentumsanteile berechtigt und hätten sämtliche Kosten und Risiken zu tragen. Entsprechend sei der Betrag von Fr. 411'135.60 im Jahr 1996 bezahlt und im Jahr 2014 nicht noch einmal bezahlt worden. Für den Erwerb des nackten, zivilrechtlichen Eigentums hätten die Treugeber demnach keinen Preis bezahlt. Dies entspreche der Regelung in der Vereinbarung vom 26. August 1996. Die Beschwerdeführerin bringt insbesondere vor, die Übernahme der Stockwerkeigentumsanteile im Jahr 1996 durch die Treugeber sei eine wirtschaftliche Handänderung, über welche damals die Grundstückgewinnsteuer abzurechnen gewesen wäre. Ob die wirtschaftliche Handänderung im Jahr 1996 effektiv besteuert worden sei, sei für die Beurteilung, ob eine solche wirtschaftliche Handänderung vorliege, nicht relevant. Eine de facto zweite steuerliche Erfassung im Jahr 2014 könne nicht akzeptiert werden. Zudem sei offensichtlich, dass durch die Auflösung des Treuhandvertrags im Zuge des Abschlusses des Kaufvertrags am 29. Januar 2014 lediglich der Grundbucheintrag geändert worden sei, an der Situation sich ansonsten indes nichts geändert habe. Die Treugeber hätten bereits gestützt auf den Treuhandvertrag das Recht gehabt, die Eintragung ins Grundbuch zu verlangen.

5.3. Zunächst ist zu beurteilen, ob aufgrund des Kaufvertrags vom 29. Januar 2014 ein Steuertatbestand erfüllt wird, der die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer zur Folge hat.

5.3.1. Mit dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 29. Januar 2014 liegt eine zivilrechtliche Handänderung vor. Die Beschwerdeführerin bringt in diesem Zusammenhang zu Unrecht vor, die Treugeber

hätten die Eintragung bereits gestützt auf den Treuhandvertrag vom 26. August 1996 verlangen können. Das Recht auf Eintragung verlangt nach einem Erwerbgrund (vgl. Art. 665 Abs. 1 ZGB), der im Falle des rechtsgeschäftlichen Eigentumserwerbs zu seiner Verbindlichkeit der öffentlichen Beurkundung bedarf (vgl. Art. 657 Abs. 1 ZGB; Art. 216 Abs. 1 OR). Insoweit mit dem Treuhandvertrag ein Vorvertrag vereinbart oder ein Kausrecht an einem Grundstück begründet hätte werden sollen, ist zur Gültigkeit ebenfalls die öffentliche Beurkundung verlangt (vgl. Art. 216 Abs. 2 ZGB). Folglich mögen den Treugebern zwar mit dem Treuhandvertrag obligatorische Rechte zukommen, dingsich sind sie indes erst seit dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 29. Januar 2014 und dem darauffolgenden Grundbucheintrag an den Stockwerkeigentumsanteilen berechtigt (vgl. Art. 656 Abs. 1 ZGB). Ein durchsetzbarer Anspruch auf Eintragung im Grundbuch ist ihnen jedenfalls unter dem Treuhandvertrag vom 26. August 1996 nicht zugestanden. Die Vorinstanz kommt daher zu Recht zum Schluss, dass mit der infolge des Kaufvertrags vom 29. Januar 2014 erfolgten Eintragung der Treugeber im Grundbuch eine zivilrechtliche Handänderung vorliegt, die als Steuertatbestand die Grundstückgewinnsteuer auslöst (vgl. § 216 Abs. 1 StG; Art. 12 Abs. 2 StHG).

5.3.2. Dem steht auch nicht die Auffassung der Beschwerdeführerin entgegen, wonach die Übernahme der Stockwerkeigentumsanteile im Jahr 1996 durch die Treugeber eine wirtschaftliche Handänderung darstelle, über welche damals die Grundstückgewinnsteuer hätte abgerechnet werden müssen. Vorliegend kann dahingestellt bleiben, ob mit dem Treuhandvertrag vom 26. August 1996 eine wirtschaftliche Handänderung einherging. Eine Konkurrenz zwischen den verschiedenen Steuertatbeständen von Art. 12 Abs. 2 StHG liegt nicht vor und wäre allenfalls dann zu beurteilen, wenn eine Besteuerung der wirtschaftlichen Handänderung der Besteuerung einer späteren zivilrechtlichen Handänderung unter den gleichen Parteien effektiv vorangegangen ist. In der vorliegenden Angelegenheit ergibt sich indes, dass im Jahr 1996 weder eine zivilrechtliche Handänderung stattfand noch eine Grundstückgewinnsteuer aufgrund einer zivilrechtlichen Handänderung erhoben wurde. Sodann wird im Jahr 2014 auch nicht nachträglich eine allfällige wirtschaftliche Handänderung aus dem Jahr 1996 besteuert. Damit steht eine allfällige wirtschaftliche Handänderung im Jahr 1996 der Besteuerung der zivilrechtlichen Handänderung im Jahr 2014 grundsätzlich nicht entgegen.

5.3.3. Da nach dem Abschluss des Treuhandvertrags keine Grundstückgewinnsteuern erhoben worden sind, erschliesst sich auch nicht, worin eine doppelte steuerliche Erfassung des Grundstückgewinns zu sehen sein soll. Ausserdem lässt die Beschwerdeführerin auch ausser Acht, dass die vorliegende Angelegenheit nicht die Frage der steuerlichen Anerkennung des mit dem Vertrag vom 26. August 1996 begründeten Treuhandverhältnisses betrifft. Die Ausführungen zum Merkblatt "Treuhandverhältnisse" vom Oktober 1967 sind daher nicht zielführend (zum Merkblatt vgl. Urteile 2C_631/2017 vom 30. Januar 2019; 2C_24/2014 vom 29. Januar 2015 E. 4.3).

5.3.4. Was die Beschwerdeführerin im Weiteren dagegen vorbringt, vermag - insoweit es überhaupt hinreichend begründet ist - daran nichts zu ändern. Nach ihrer Auffassung soll das Steueramt der Stadt Zürich aufgrund der damaligen Gespräche von der im Treuhandvertrag vorgenommenen Transaktion Kenntnis gehabt haben. Die Steuerbehörde soll der Beschwerdeführerin sodann mündlich mitgeteilt haben, dass aufgrund der Übertragungswerte im Vergleich zu den Verkehrswerten 20 Jahre vor 1996, keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet sei und demzufolge auch keine Steuererklärung eingereicht werden müsse. Eine verbindliche behördliche Zusicherung ist mit dieser Behauptung sachverhaltlich nicht erstellt und wird von der Beschwerdeführerin in rechtlicher Hinsicht auch nicht hinreichend substantiiert (vgl. Art. 97 Abs. 1 BGG und Art. 9 BV je i.V.m. Art. 106 Abs. 2 BGG).

5.3.5. Im Lichte des Dargelegten ergibt sich, dass die Vorinstanz im Kaufvertrag vom 29. Januar 2014 zu Recht eine zivilrechtliche Handänderung erkennen darf, die auch angesichts des Treuhandvertrags vom 26. August 1996 eine Grundstückgewinnsteuerpflicht auslöst.

5.4. Sodann ist der Umstand zu würdigen, dass der Kaufpreis von Fr. 411'135.60 bereits im Jahr 1996 bezahlt worden ist. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin haben die Treugeber für den Erwerb des nackten, zivilrechtlichen Eigentums im Jahr 2014 keinen Preis bezahlt. Sie habe damit lediglich das Treugut an die Treugeber zurückgegeben.

Die Vorinstanz führt hierzu aus, dass der im Kaufvertrag öffentlich beurkundete Verkaufspreis von Fr. 411'135.60 nicht fiktiv oder simuliert sei, sondern dieser Betrag bereits vorab beglichen respektive nachträglich mit dem vertraglich geschuldeten Kaufpreis verrechnet worden sei (vgl. E. 4.1 des angefochtenen Urteils).

Diese vorinstanzliche Auffassung ist nicht zu beanstanden, zumal die Vertragsparteien sowohl im Treuhandvertrag als auch im Kaufvertrag denselben Betrag von Fr. 411'135.60 vereinbart haben. Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, es sei mangels erneuter Bezahlung des Kaufpreises im Jahr 2014 ein Verkaufspreis von Fr. 0.-- anzuerkennen, ist ihr deshalb nicht zu folgen. Ob die Zahlung des Kaufpreises vor, mit oder nach der Übertragung des Eigentums erfolgt, hat keinen Einfluss auf die Berechnung des Grundstücksteuergewinns.

5.5. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin den Treugebern die vier Stockwerkeigentumsanteile mit Kaufvertrag vom 29. Januar 2014 zum Preis von Fr. 411'135.60 veräussert hat, wobei hierauf grundsätzlich die Grundstückgewinnsteuer zu entrichten ist.

6.

Die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer ist durch pflichtgemässes Ermessen erfolgt, da die Beschwerdeführerin nach der Aktenaufgabe vom 20. Januar 2017, dem präzisierenden E-Mail vom 26. Januar 2017 und der Mahnung vom 13. März 2017 sich neben den beiden Verträgen lediglich darauf beschränkt hat, am 20. März 2017 eine Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer einzureichen (zur Einschätzung nach pflichtgemässigem Ermessen vgl. Urteil 2C_171/2019 vom 11. Oktober 2019 E. 4). Im Rahmen der Ermessensveranlagung ist die Vorinstanz vom vereinbarten Verkaufspreis von Fr. 411'135.60 abgewichen, da der Unterschied zwischen dem Verkehrswert und dem vereinbarten Kaufpreis über 25 % (des Verkehrswerts) betrage und ausserdem zwischen der Beschwerdeführerin und den Treugebern eine besondere Beziehung bestehe (vgl. E. 5.1.3 hiervor; E. 4.3 des angefochtenen Urteils). Was die Beschwerdeführerin gegen die Ermessensveranlagung vorbringt, ist nicht geeignet, deren Zulässigkeit in Frage zu stellen oder deren offensichtliche Unrichtigkeit darzulegen. Sie bringt unter anderem nicht hinreichend vor, es hätte keine Ermessensveranlagung durchgeführt werden dürfen. Sie führt lediglich aus, dass in einem neuen Verfahren die aktuelle Bewertung sowie die Ermittlung des Verkehrswerts vor 20 Jahren erneut vorzunehmen sei, da diese einseitig und unverständlich bestimmt sowie nicht korrekt ermittelt worden seien. Worin die Einseitig-, Unverständlich- und Fehlerhaftigkeit liegt, legt die Beschwerdeführerin indes nicht dar. Ebenso äussert sie sich nicht zu der von der Vorinstanz angenommenen besonderen Beziehung zwischen ihr und den Treugebern. Demzufolge ist neben dem Hauptantrag auch der von ihr eventualiter gestellte Rückweisungsantrag abzuweisen.

7.

Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist. Diesem Verfahrensausgang entsprechend sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 5'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 30. Januar 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Zollinger