

ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2020 16 vom 21. Februar 2022

ZG Verwaltungsgericht, 2022-02-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zg_verwaltungsgericht_A_2020_16

FR: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2020 16 du 21 février 2022

IT: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2020 16 del 21 febbraio 2022

Regeste

Grundstückgewinnsteuer (Verkehrswert vor 25 Jahren) — Rekurs

Erwägungen

E. 15

Urteil A 2020 16 des Verwaltungsgerichtsurteils A 2018 26 vom 19. November 2019 gerade nicht bloss anonymisierte Verträge hätten vorgelegt werden müssen; auf der Amtsstelle ist die volle Einsicht in die Originalakten zu gewähren. Bloss bei ausgehändigten Angaben zu den Vergleichsgrundstücken ist eine Anonymisierung dergestalt vorzunehmen, dass Rückschlüsse auf die Eigentümer der Vergleichsgrundstücke nicht mehr möglich sind (vgl. E. 4.7 des genannten Urteils). Ferner baten die Rekurrenten ausdrücklich darum, zu den geforderten Detailangaben Stellung nehmen zu können, sich also vor dem Erlass eines Einspracheentscheids dazu zu äussern. Soweit ersichtlich, wurden ihnen die rudimentären Angaben der im Einspracheentscheid verwendeten Tabelle allerdings erst mit der Entscheideröffnung bekannt gegeben. Ohnehin hätte sich bei den (damals) nicht anwaltlich vertretenen Rekurrenten der Hinweis aufgedrängt, unter welchen Bedingungen (in der Amtsstelle, ohne die Möglichkeit Fotografien oder Kopien zu erstellen) die volle Einsicht in die Originalakten und damit die vollständige und detaillierte Offenlegung der herangezogenen Vergleichsgrundstücke – wie implizit in der Einsprache verlangt – gewährt werden könne. Wenn sich die Rekursgegnerin auf den Standpunkt stellt, es habe im Rahmen des Einspracheverfahrens nie ein (ausdrückliches) Akteneinsichtsgesuch gegeben, stellt sie gar hohe bzw. formalistische Ansprüche an rechtsunkundige Laien. Die Rekursgegnerin hat durch ihr Vorgehen folglich den Anspruch auf rechtliches Gehör der Rekurrenten verletzt. 3.5.2 Hinsichtlich der vom Anspruch auf rechtliches Gehör mitumfassten Begründungspflicht ist ebenfalls darauf hinzuweisen, dass die Erbenvertreterin bereits in der Einsprache bemängelte, es sei nicht nachvollziehbar, wie der Wert von Fr. 800.–/m² hergeleitet würde. Das grundsätzliche Vorgehen der Rekursgegnerin ist dabei an sich nicht zu beanstanden. Es ist sachgerecht, dass man für die Schaffung eines Richtwertes aus Gründen der Rechtsgleichheit verschiedene Grundstücksverkäufe, die in der Gemeinde zum Bewertungszeitpunkt stattgefunden haben, zum Vergleich heranzieht. Tatsächlich ist jedoch die Formulierung "indikativer Landwert" im Einspracheentscheid missverständlich; gerade auch, weil den Rekurrenten keine Einsicht in die Akten der Vergleichshandänderungen gewährt wurde und sie damit nicht nachvollziehen konnten, dass es sich dabei um die beurkundeten Landpreise handelte (vgl. GGSt-act. 2–5). Das Verwaltungsgericht sprach in seinem Urteil A 2019 12 vom 20. Februar 2020 deshalb von "indikativen Landwerten", weil diese mittels Subtrahierens der

E. 16

Urteil A 2020 16 Gebäudeversicherungswerte von den Grundstückverkaufspreisen hergeleitet wurden. Da es sich vorliegend allerdings bei sämtlichen Vergleichsgrundstücken um (im Verkaufszeitpunkt) unüberbaute Parzellen handelt, bedarf es keiner solchen rechnerischen Herleitung. Da jedoch nach dem vorstehend Ausgeführten ohnehin von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs auszugehen ist, kann vorliegend offen bleiben, wie weit die Begründungspflicht der Rekursgegnerin – namentlich in Bezug auf die Herleitung des verwendeten Quadratmeterpreises und dabei insbesondere die Bezifferung der vorgenommenen Abzüge sowie die Nichtberücksichtigung von GS I. _____ – zu gehen hat. 3.6 Aufgrund der formellen Natur des rechtlichen Gehörs ist die Folge eines derartigen Verfahrensmangels grundsätzlich die Aufhebung des angefochtenen Hoheitsaktes unabhängig von dessen inhaltlicher Rechtmässigkeit (BGE 140 I 99 E. 3.8). Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann gemäss der bundesgerichtlichen Praxis ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinne einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 137 I 195 E. 2.3.2; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 1174 ff. mit zahlreichen Hinweisen). Im vorliegenden Fall kann die Gehörsverletzung ausnahmsweise vor dem Verwaltungsgericht geheilt werden, dieses hat in Steuersachen eine umfassende Prüfungsbefugnis. Zudem würde die Rückweisung der Sache an die Rekursgegnerin zu einem formalistischen Leerlauf führen. Die Rekursgegnerin hatte mit Duplik vom 10. Mai 2021 – nachdem die Rekurrenten beim Verwaltungsgericht vollständige Akteneinsicht erhalten und ihre Ansicht der Sachlage dargelegt hatten – an der Abweisung des Rekurses festgehalten. Sie erachtete dabei insbesondere den ermittelten Verkehrswert von Fr. 800.–/m² nach wie vor als sachgerecht (vgl. vorne Sachverhalt lit. G).

E. 17

Urteil A 2020 16 Die Verletzung des rechtlichen Gehörs wird jedoch bei den Kosten- und Entschädigungsfolgen zu berücksichtigen sein. Wenn die Rekursgegnerin in diesem Zusammenhang geltend macht, § 28 Abs. 2 VRG enthalte keine Grundlage für die Zusprechung einer Parteientschädigung zulasten des Gemeinwesens "im Falle des Unterliegens der Rekurrenten", kann sie daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten, führt die Bejahung einer Gehörsverletzung doch grundsätzlich aus formellen Gründen zur Aufhebung des Hoheitsaktes bzw. zur Rückweisung an die Vorinstanz, was aus verfahrensrechtlicher Sicht einem vollen Obsiegen (mit entsprechenden Kosten- und Entschädigungsfolgen) entspricht. Im Falle einer (ausnahmsweisen) Heilung des Verfahrensfehlers im Rechtsmittelverfahren ist dieser Tatsache, selbst bei einem nachfolgenden allfälligen Unterliegen der von der Gehörsverletzung betroffenen Person, entsprechend Rechnung zu tragen. 4. 4.1 Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen die Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 189 Abs. 1 StG). Grundstücksgewinn ist gemäss § 193 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und

anrechenbare Aufwendungen sowie der bei Überführung ins Privatvermögen besteuerte Gewinn) übersteigt. Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (§ 195 Abs. 1 StG). Liegt die massgebende Handänderung mehr als 25 Jahre zurück, kann die steuerpflichtige Person anstelle des Erwerbspreises den Verkehrswert des Grundstücks vor 25 Jahren in Anrechnung bringen. In diesem Fall beträgt die anrechenbare Besitzdauer ebenfalls 25 Jahre (§ 195 Abs. 2 StG). 4.2 Der Verkehrswert eines Grundstücks ist nach objektiven Grundsätzen zu ermitteln und entspricht dem Preis, der für das Grundstück nach dessen rechtlichen Gegebenheiten und dessen tatsächlichen Eigenschaften im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am fraglichen Bewertungsstichtag mutmasslich zu erzielen gewesen wäre. Als gewöhnlicher Geschäftsverkehr wird der Handel am freien Markt bezeichnet, bei dem sich der Preis nach marktwirtschaftlichen Gegebenheiten auf der Grundlage von Angebot und Nachfrage bildet und bei dem jeder Vertragspartner ohne Zwang und ohne Not, sondern freiwillig und in Wahrung seiner Interessen zu handeln in der Lage ist (Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 123 f.). Der Verkehrswert kann nicht mit dem bezahlten Preis gleichgesetzt werden, denn der Preis eines Grundstücks muss nicht seinem Wert entsprechen. Es ist grundsätzlich untauglich, aus einem erzielten heutigen Verkaufserlös auf einen ebenso

E. 18

Urteil A 2020 16 hohen Verkehrswert vor 25 Jahren mittels Diskontierung schliessen zu wollen. Der Verkehrswert kann auch nicht durch Rechtsgeschäfte bestimmt werden, die durch ausserordentliche Umstände zustande gekommen sind (wie z.B. Notverkäufe, Zwangsvollstreckung, Spekulationskäufe). Bei Grundstücken bestimmt der Markt am Ort der gelegenen Sache den Verkehrswert. Der Bewertungsstichtag ist massgebend für die Beantwortung aller relevanten Fragen, d.h. auf diesen Zeitpunkt ist eine Momentaufnahme vorzunehmen. So sind der Zustand des Grundstücks in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht wie auch allfällige Indexzahlen (Baukostenindex, Gebäudeversicherungswerte, Mietpreisindex etc.) massgebend. Auch der Hypothekarzinsatz, die bau- und mietrechtlichen Rahmenbedingungen, das allgemeine wirtschaftliche Umfeld sowie die Infrastruktur am Bewertungsstichtag sind festzulegen (Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 126 ff.). 4.3 Der Verkehrswert in diesem Sinne ist aufgrund von Schätzungen zu ermitteln. Die Verkehrswertschätzung hat dabei nach jenen Überlegungen zu erfolgen, die der Liegenschaftshandel üblicherweise anstellt bzw. vor 25 Jahren angestellt hätte. Dabei sind nicht nur Überlegungen der Immobilienwirtschaft, sondern auch solche des Kreditgewerbes zu berücksichtigen. Da der Verkehrswert auf dem Weg der Schätzung zu ermitteln ist, ergeben sich zwangsläufig Unschärfen. Bei aller Sorgfalt bleibt eine Schätzung eine Schätzung, deren Ergebnis sich nicht mathematisch beweisen lässt. Schätzen mehrere Personen dasselbe Grundstück, so ergeben sich zwingend Abweichungen. Abweichungen bis zu 10% werden dabei als normal erachtet. Der geschätzte Verkehrswert bewegt sich immer in einer gewissen Bandbreite. Diese Einsicht hat zur Folge, dass der schätzungsweise ermittelte Verkehrswert nicht auf Franken und Rappen anzugeben ist, wird doch damit eine nicht vorhandene mathematische Genauigkeit vorgegaukelt (Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 134 f.) Bei unüberbauten Grundstücken ist einzig der Landwert (Bodenwert) zu ermitteln (Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 150). Bei der Verkehrswertschätzung von überbauten Grundstücken wird in der Regel sowohl der Realwert, der sich aus dem Landwert, dem Bauwert und den Nebenkosten (Erschliessung, Vorbereitungs- und Umgebungsarbeiten) zusammensetzt, als auch der Ertragswert (kapitalisierte Mieterträge) ermittelt (Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 176 f.). Bei Wohnliegenschaften, die

aufgrund ihrer Gestaltung in erster Linie der Eigennutzung dienen, kommt dem Realwert ausschlaggebende Bedeutung zu (Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 179). Bei industriellen und gewerblichen Liegenschaften kann bei der fehlenden Möglichkeit einer Unternehmenspacht oder einer Vermietung von

E. 19

Urteil A 2020 16 einzelnen Teilen des Betriebs ein kaum schätzbarer Ertragswert ausser Acht gelassen werden (Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 181). 4.4 Der Landwert von überbauten Grundstücken (als Teil des Verkehrswerts) ist nach der vorherrschenden Rechtsprechung in der Regel wie bei unüberbauten Grundstücken aufgrund der Vergleichsmethode zu ermitteln (Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 153 und 185). Die Vergleichsmethode basiert darauf, dass aufgrund von vergleichbaren Objekten (i.d.R. unüberbautes Land), welche tatsächlich verkauft wurden, auf den Wert des zu schätzenden Grundstücks geschlossen wird (Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 139 mit Hinweisen). Gemäss Schätzerhandbuch der Schweizerischen Vereinigung kantonaler Grundstückerbewertungsexperten basiert die Vergleichsmethode auf dem Prinzip, den Marktwert eines Wertermittlungsobjekts aus möglichst zeitnahen Kaufpreisen von getätigten Immobilientransaktionen vergleichbarer Grundstücke festzustellen, wobei für richtige Resultate Vergleichspreise in genügender Anzahl (zwei bis fünf) für Objekte ähnlicher Beschaffenheit zur Verfügung stehen müssen (Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstückerbewertungsexperten [SVKG], Das Schweizerische Schätzerhandbuch, 5. Aufl. 2019, S. 100 f.). 4.5 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung dürfen an diese Vergleichsobjekte bzw. deren "ähnliche Beschaffenheit" nicht allzu hohe Anforderungen gestellt werden. So erfordert die Vergleichbarkeit nicht, dass in Bezug auf Lage, Grösse, Erschliessungsgrad und Ausnutzungsmöglichkeit praktisch Identität besteht. Unterschieden der Vergleichsgrundstücke kann durch Preiszuschläge oder -abzüge Rechnung getragen werden. Auch braucht das Vergleichsgrundstück nicht im selben Quartier zu liegen, sofern es hinsichtlich Lage, Umgebung, Ausnutzungsmöglichkeit usw. dem Schätzungsobjekt ähnlich ist. In der Regel lässt sich selbst aus vereinzelt Vergleichspreisen auf das allgemeine Preisniveau schliessen. Sind nur wenige Kaufpreise bekannt, müssen diese besonders sorgfältig untersucht und können sie nur zur Entschädigungsbestimmung verwendet werden, wenn dem Vertragsabschluss nicht – wie etwa bei Verkäufen unter Verwandten sowie bei Arrondierungs- und ausgesprochenen Spekulationskäufen – unübliche Verhältnisse zugrunde liegen (BGE 122 I 168 E. 3a; BGer 2C_321/2019 vom 1. Oktober 2019 E. 3.2.2 mit Hinweisen). 5. Vorliegend sind sich die Parteien einig darüber, dass – wie in § 195 Abs. 2 StG vorgesehen – für die Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns aus der Veräusserung von GS E. _____ durch die Rekurrenten am 12. Februar 2020 anstelle

E. 20

Urteil A 2020 16 des Erwerbspreises dessen "Verkehrswert vor 25 Jahren" bei den Anlagekosten in Anrechnung zu bringen ist, da die massgebende Handänderung mehr als 25 Jahre zurückliegt (vgl. GGSt-act. 10.2 S. 2: Kauf 11. November 1940, Erbgang 2001, Erbgang 2003, Erbgang 2019; wobei der Eigentumswechsel durch Erbgang nach § 190 Abs. 1 lit. a StG ein Tatbestand des Steueraufschubs darstellt; vgl. hierzu auch § 195 Abs. 3 StG). Beim in diesem Sinne definierten "Verkehrswert vor 25 Jahren" handelt es sich in zeitlicher Hinsicht daher um den Verkehrswert, welcher dem streitbetroffenen Grundstück im Jahr 1995 zugemessen worden wäre. Einig sind sich die Parteien sodann über den bei

den Anlagekosten zu berücksichtigenden Gebäudewert (Scheune/Magazin/Hühnerstall) per 1995 (Total Gebäudewert: Fr. _____; vgl. GGSt-act. 10.2), befassen sich die Rekurrenten in der Begründung ihrer Rekurschrift doch ausschliesslich mit dem ihrer Meinung nach von der Rekursgegnerin zu tief angesetzten Landwert. Ebenfalls vor Verwaltungsgericht nicht mehr beanstandet werden die übrigen unter Anlagekosten zu berücksichtigenden Positionen im Betrag von insgesamt Fr. _____ (Fr. _____ + Fr. _____ + Fr. _____). Unstreitig ist im Weiteren der erzielte Verkaufserlös von Fr. _____. Es ergeben sich vorliegend keine Anhaltspunkte, diese zwischen den Parteien nicht strittigen Punkte zu hinterfragen, weshalb sie als verbindlich betrachtet werden. Dies gilt auch für die von der Rekursgegnerin angewendete Methode der Verkehrswertberechnung als Summe aus Landwert und Gebäudewert (auch "Realwert" genannt; vgl. vorne E. 4.3). Gleiches gilt auch für die angewendete Vergleichsmethode zur Bestimmung des Landwertes von GS E. _____ per 1995. Diese kann als anerkannte und vorliegend grundsätzlich angemessene Bewertungs- bzw. Schätzungsmethode eingestuft werden (vgl. vorne E. 4.4).

6. Zwischen den Parteien strittig ist hingegen die Vergleichbarkeit der beigezogenen Vergleichshandänderungen bzw. welche Grundstücke in die Vergleichsrechnung miteinzubeziehen sind. Dabei ist insbesondere auch zu beurteilen, ob bei den beurkundeten Landpreisen der Vergleichsobjekte allenfalls Hinzurechnungen oder Abzüge vorzunehmen sind und ob die Grösse und Lage des zu veranlagenden GS E. _____ zusätzlich in einer Erhöhung des ermittelten Vergleichspreises zu berücksichtigen ist.

6.1 Sämtliche von der Rekursgegnerin beigezogenen Vergleichsgrundstücke liegen gemäss übereinstimmender Sachverhaltsdarstellung in der Wohnzone W2a in Unterägeri.

E. 21

Urteil A 2020 16 Vor dem Hintergrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach an die Vergleichbarkeit der beigezogenen Vergleichsobjekte nicht allzu grosse Anforderungen zu stellen sind, ist vorab festzuhalten, dass sich GS 1, 2, 3 und 4 grundsätzlich aufgrund ihrer Lage und Beschaffenheit als Vergleichsgrundstücke eignen. So ist nämlich nicht erforderlich, dass die Vergleichsparzellen im selben Quartier liegen oder ihre wertbestimmenden Parameter (wie Aussicht, Verkehrsanbindung usw.) identisch sein müssten; es genügt, wenn diese hinsichtlich Lage, Umgebung, Ausnutzungsmöglichkeit usw. dem Schätzungsobjekt ähnlich sind (vgl. vorne E. 4.5).

Nachfolgend gilt es deshalb zu prüfen, ob vorliegend bei den Vergleichsgrundstücken GS 1–4 Preiszuschläge oder - abzüge vorzunehmen und allenfalls Grundstücke ganz von der Vergleichsrechnung auszuschliessen sind. Da im vorliegenden Fall nur wenige Kaufpreise bekannt sind, bedarf es diesbezüglich einer besonders sorgfältigen Prüfung (vgl. vorne E. 4.5).

6.2 6.2.1 Zum Vergleichsgrundstück GS 1 (Kaufvertrag vom 29. März 1995; GGSt-act. 2) liessen die Rekurrenten ausführen, die Liegenschaft befinde sich an der J. _____ - Strasse, in sehr steilem Gelände und abgelegen. Zu Fuss könne die Liegenschaft kaum vom Dorfzentrum erreicht werden, wolle man nicht einen erheblichen Aufstieg absolvieren. Überdies sei der Verkauf mit der Auflage verbunden, die Verkäuferin K. _____ AG für sämtliche von ihr angebotenen Arbeiten beizuziehen, was ansonsten mit einer Konventionalstrafe von Fr. 30'000.– bestraft werde. Die Auflage zu Gunsten der Verkäuferin bestehe nur darin, die Arbeiten "zu fairen Konkurrenzpreisen" zu verrichten, was nicht heisse, dass sie die günstigsten Anbieter sein müssten. Eine solche Auflage sei wenig fair und öffne Tür und Tor der Willkür durch die Verkäuferin. Da die Verkäuferin folglich aus Handwerksarbeit zusätzlich profitieren könne, habe sie den Verkaufspreis logischerweise tiefer ansetzen können. Überdies sei das bestehende Bauprojekt, welches

mitverkauft worden sei, nicht wesentlich zu berücksichtigen, da noch keine Ausführungspläne bestanden hätten. Im Sinne eines Fazits werde mit dem entsprechenden Verkaufsobjekt lediglich nachgewiesen, dass der Verkaufspreis des streitgegenständlichen Grundstücks deutlich über den berechneten Fr. 876.–/m² liegen müsse (act. 9 S. 4). 6.2.2 Die Rekursgegnerin hielt diesbezüglich fest, GS 1 liege am Südhang von Unterägeri. Grundstücke am Südhang würden aufgrund der erhöhten Lage, der Besonnung, dem geringen Verkehrsaufkommen und der Seesicht regelmässig höhere Verkaufspreise als jene in der gleichen Zone in der Ebene erzielen. Die weitere Distanz zu

E. 22

Urteil A 2020 16 den öffentlichen Einrichtungen spiele demgegenüber eine untergeordnete Rolle. Dem sei bereits vor 25 Jahren so gewesen (act. 6 S. 5). Es sei nicht ersichtlich, weshalb aufgrund der erwähnten Auflage im Kaufvertrag von einem höheren Verkaufspreis auszugehen sein solle. Da die Arbeiten zu fairen Konkurrenzpreisen der Verkäuferin zu vergeben gewesen seien, stelle die Bestimmung keinen Nachteil für die Käuferschaft dar. Alleine schon aus der Relation zwischen Konventionalstrafe und Kaufpreis (Fr. 30'000.– gegenüber Fr. 850'000.–) ergebe sich, dass der Abschluss eines nachfolgenden Werkvertrages für die Verkäuferin bei der Bestimmung des Kaufpreises keine massgebliche Bedeutung gehabt haben könne. Die Rekursgegnerin müsse bei Anwendung der Vergleichsmethode von den beurkundeten Kaufpreisen ausgehen und dürfe – unter Vorbehalt klarer abweichender Vereinbarungen im Kaufvertrag – über das Zustandekommen des Kaufpreises und dessen Angemessenheit keine Spekulationen anstellen. Auf der anderen Seite sei ein entsprechender Preisabzug vorzunehmen, da das Grundstück mit bewilligtem Bauprojekt verkauft worden sei. Dass beim Verkauf noch keine Ausführungspläne bestanden hätten, sei zutreffend, ändere aber nichts daran, dass der Wert des bewilligten Projekts im Kaufpreis enthalten gewesen sei und sich deshalb ein ermessensweiser Abzug für die Bestimmung des reinen Landwerts rechtfertige (act. 12 S. 3). Der Guten Ordnung halber sei erwähnt, dass bei GS 4 der Wert des bewilligten Bauprojekts im nachfolgenden Veranlagungsentscheid vom 24. Juni 1997 mit Fr. 75'962.– berücksichtigt worden sei. Gehe man bei GS 1 vom gleichen Wert für das bewilligte Bauprojekt aus, so resultiere ein reiner Landwert von Fr. 799.–/m² (act. 6 S. 6 f.). 6.2.3 Dem Kaufvertrag vom 29. März 1995 ist unter Ziff. 8 der Kaufbedingungen (II.) zu entnehmen, dass der Käufer bei der erstmaligen Überbauung des Grundstücks alle in den Geschäftsbereich der Verkäuferin fallenden Arbeiten (Ofenbau, Plattenarbeiten, Cheminéebau etc.) zu fairen Konkurrenzpreisen der Verkäuferin zu vergeben habe. Bei Verletzung dieser Vertragsbestimmung sei der Verkäuferin bedingungslos eine Konventionalstrafe von Fr. 30'000.– geschuldet (GGSt-act. 2 S. 4). Wie die Rekurrenten zu Recht geltend machen, legt dies die Vermutung nahe, dass die damalige Verkäuferin die künftigen Aufträge in ihre Preisgestaltung miteinbezogen hatte. Wie sich ebenfalls aus dem Vertrag ergibt, handelte es sich beim genehmigten Bauprojekt um drei 5 ½-Zimmer-Häuser, was auf ein nicht unwesentliches künftiges Auftragsvolumen schliessen lässt. Wie gross die Gewinnerwartung der Verkäuferin aus den sich daraus ergebenden Aufträgen gewesen war und in welchem Ausmass diese den angebotenen Landpreis beeinflusst hat, lässt sich aus den vorliegenden Akten nicht direkt herleiten. Nicht von Relevanz ist dabei jedoch, dass die Aufträge zu fairen Konkurrenzpreisen zu erfolgen hatten und damit –

E. 23

Urteil A 2020 16 nach Ansicht der Rekursgegnerin – für die Käuferin keinen Nachteil darstellten. Für die vorliegende Betrachtung ist allein ausschlaggebend, dass dem beurkundeten Kaufpreis eine den Kaufpreis beeinflussende Mischrechnung zugrunde lag. Diese Umstände gilt es bei der Prüfung der Vergleichstauglichkeit zu berücksichtigen (vgl. Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 127 ff.). Der beurkundete Kaufpreis von Fr. 850'000.– kann infolgedessen nicht unbesehen übernommen werden. Der vereinbarten künftigen Auftragsvergabe ist im Rahmen eines ermessenweise festzulegenden Preisaufschlags Rechnung zu tragen. Zwar wäre die Verkäuferin im Falle der nicht richtigen Erfüllung des Vertrages (also der Vergabe von Arbeiten an Dritte) berechtigt gewesen, statt der vereinbarten Konventionalstrafe die Erfüllung des Vertrages (also die effektive Auftragsvergabe an sie selbst) zu fordern (vgl. zum Verhältnis der Konventionalstrafe zur Vertragserfüllung Art. 160 Abs. 1 OR [unverändert seit der Fassung vom 30. März 1911; vgl. BBl 1911 II 355, 401]). Zudem dürfte die Konventionalstrafe eher dazu gedient haben, einer Nichterfüllung dieser Nebenabrede überhaupt erst vorzubeugen, da die Durchsetzung solcher Klauseln im Streitfall in der Regel relativ mühselig ist. Nichtsdestotrotz erscheint es – insbesondere in Ermangelung anderer Vergleichswerte – als sachgerecht, vorliegend zum beurkundeten Kaufpreis die vereinbarte Konventionalstrafe von Fr. 30'000.– hinzuzurechnen. Die Käuferin hätte mindestens die Bezahlung dieser Strafe in Kauf nehmen müssen, um die Überbauung des erworbenen GS 1 frei und in diesem Sinne "unbelastet" vornehmen zu können. Weiter wird im Kaufvertrag vom 29. März 1995 ausdrücklich festgehalten, dass der Kaufpreis auch das bestehende von der örtlichen Baubehörde genehmigte Bauprojekt beinhalte (Aufnahme Rissprotokoll bei den Nachbargrundstücken, Vorprojektierung/Bau- projektierung, Profilerstellung und Baubewilligungsgebühr, Verkaufsdokumentation; GGSt- act. 2 S. 4). Es ist folglich davon auszugehen, dass dieses sowie die bisher getätigten Ausgaben Einfluss auf die Höhe des Kaufpreises gehabt haben, was es bei der Ermittlung des "reinen Landwertes" ebenso zu berücksichtigen gilt. Die Rekurrenten stellen sich denn auch nicht prinzipiell gegen einen Abzug aufgrund des mitverkauften Bauprojekts; da noch keine Ausführungspläne bestanden hätten, sei dieses jedoch nicht wesentlich zu berücksichtigen. Bei GS 4 wurde das ebenfalls bereits bewilligte Bauprojekt im nachfolgenden Veranlagungsentscheid vom 24. Juni 1997 mit Fr. 75'962.– (Kosten für Planung, Bauermittlung, Vorprojekt) berücksichtigt (GGSt-act. 7). Einen entsprechenden Veranlagungsentscheid betreffend GS 1 reichte die Rekursgegnerin nicht zu den Akten. Da das Bauprojekt auf GS 4 im Verkaufszeitpunkt – soweit ersichtlich – bereits weiter

E. 24

Urteil A 2020 16 fortgeschritten war als jenes auf GS 1 (insbesondere inkl. provisorischer Ausführungspläne und Kostenvoranschlag; vgl. zu GS 4 auch nachfolgende E. 6.5), ist bei GS 1 im Zuge einer schätzungsweisen Annäherung ein ermessenweiser Abzug von Fr. 40'000.– vorzunehmen. Daraus resultiert ein Landpreis für GS 1 von Fr. 840'000.– (Fr. 850'000.– + Fr. 30'000.– - Fr. 40'000.–), was bei 970 m² einem Preis pro Quadratmeter von (gerundet) Fr. 866.– entspricht. 6.3 6.3.1 Zu GS 2 (Kaufvertrag vom 12. April 1996; GGSt-act. 3) liessen die Rekurrenten darlegen, dass auch dieser Vertrag nicht als Vergleichsobjekt beigezogen werden könne, ohne die genauen Umstände zu berücksichtigen. Auch diese Liegenschaft liege weit oben am Hang und könne nur über die äusserst steile L. _____-Strasse oder über einen grösseren Umweg erreicht werden. Die Attraktivität der Lage sei mit dem streitgegenständlichen Grundstück nicht zu vergleichen. Auch dieses Grundstück sei zu Fuss vom Dorf aus ohne die Bereitschaft, viele Höhenmeter

auf sich zu nehmen, nicht erreichbar. Weiter verschweige die Rekursgegnerin, dass der Landpreis lediglich im Vertrag mit Fr. 400'000.– erwähnt sei. Der Anteil von Fr. 800'000.– sei für die Erstellung des Landhauses vorgesehen. Diese Abgrenzung sei willkürlich zwischen den Parteien erfolgt und gebe auf den effektiv damals üblichen Landwert keinerlei Rückschlüsse her. Vielmehr sei davon auszugehen, dass der Landwert massiv reduziert worden sei und im Gegenzug dafür die Erstellungskosten höher gelegt worden seien, was sich auch aus dem Missverhältnis zwischen Landwert und Erstellungskosten ergebe. Auch in diesem Zusammenhang verschweige die Rekursgegnerin, dass der Verkauf zusätzlich damit belastet sei, dass die Käuferin gleichzeitig einen Werkvertrag mit der Verkäuferin abschliesse und dahingehend gebunden sei, mit dieser die Liegenschaft zu bauen. Folglich sei auch dieses Vergleichsobjekt wenig tauglich. Insbesondere der unanständig tiefe Landwert taue zu keinerlei Vergleichszwecken (act. 9 S. 5). 6.3.2 Die Rekursgegnerin führte zu GS 2 im Wesentlichen aus, die von den Rekurrenten in der Rekurschrift geäußerte Befürchtung, es läge möglicherweise eine gemischte Schenkung oder eine Veräusserung unter nahestehenden Personen vor, sei unbegründet. Die Berücksichtigung des GS 2 bei der Berechnung des arithmetischen Mittels sei deshalb nicht zu beanstanden (act. 6 S. 6). Es müsse von den beurkundeten Kaufpreisen ausgegangen werden. Die Ausführungen der Rekurrenten zum Verhältnis zwischen

E. 25

Urteil A 2020 16 Landteil und Baukosten seien rein spekulativ. Das es sich bei der Verkäuferin um eine juristische Person handle, gebe es jedenfalls aus steuerlicher Sicht keinen Anreiz, den Preis für das Land künstlich tief zu halten. Hinsichtlich des zusätzlichen Werkvertrages würden sich aus dem Kaufvertrag keine Hinweise darauf ergeben, dass der gleichzeitige Abschluss eines Werkvertrages für die Überbauung der Parzelle mit einem Landhaus irgendeinen Einfluss auf die Höhe des Preises für das Land gehabt habe (act. 12 S. 4). 6.3.3 Aus dem Kaufvertrag vom 12. April 1996 (GGSt-act. 3) ergeben sich keine Hinweise darauf, wie die Abgrenzung zwischen Landpreis (Fr. 400'000.–) und Erstellungskosten für ein 6 ½-Zimmer-Landhaus (Fr. 800'000.–) zwischen den Parteien vorgenommen wurde. Aus Ziff. 2 der Kaufpreis und Zahlungsbedingungen (II.) wird ersichtlich, dass gleichzeitig mit der Unterzeichnung des Kaufvertrages ein Werkvertrag mit der Verkäuferin abgeschlossen wurde. Ziffer 1 der Kaufbedingungen (III.) erklärt den Baubeschrieb und den Werkvertrag als integrierenden Bestandteil des Kaufvertrages. Diese Verträge sind jedoch nicht als Anhang erfasst und liegen nicht bei den Akten. Aus dem Kaufvertrag vom 12. April 1996 wird nicht klar, welche Leistungen bzw. Erstellungskosten mit der Zahlung von Fr. 800'000.– abgegolten wurden und ob der zeitgleich abgeschlossene Werkvertrag eine weitere Gegenleistung vorsieht. Letzteres führt zu ähnlichen Überlegungen wie bei GS 1. Im Vergleich zu den übrigen von der Rekursgegnerin herangezogenen Quadratmeterpreisen fällt der Wert von Fr. 619.–/m² zudem deutlich aus dem Rahmen, was ferner mit der Argumentation der Rekursgegnerin im Widerspruch steht, wonach für Grundstücke am Südhang regelmässig höhere Verkaufspreise als jene in der gleichen Zone in der Ebene erzielt würden. Insbesondere auch in Relation zum Verkaufspreis für das Nachbargrundstück GS 3 (vgl. den Lageplan in GGSt-act. 6), welches am 10. Juli 1996 mit einem Quadratmeterpreis von Fr. 945.– verkauft wurde (vgl. hierzu auch nachfolgende E. 6.4.3), muss der beurkundete Landpreis von GS 2 als auffallend tief bezeichnet werden. Vor diesem Hintergrund rechtfertigt es sich, GS 2 bei der Entschädigungsbestimmung aussen vor zu lassen. Der Quadratmeterpreis von Fr. 619.– ist als eindeutiger Ausreisser bei der Berechnung des arithmetischen Mittels zu

vernachlässigen (vgl. in diesem Sinne auch VGer ZG A 2019 12 vom 20. Februar 2020 E. 6.2.4 und 6.2.5). 6.4

E. 26

Urteil A 2020 16 6.4.1 Hinsichtlich GS 3 (Kaufvertrag vom 10. Juli 1996; GGSt-act. 4) verweisen die Rekurrenten betreffend Lage auf die Ausführungen zu GS 2, da es sich hierbei um das Nachbargrundstück handle. Wie wenig sensibel die Rekursgegnerin in der Anwendung der Vergleichsmethode vorgehe, zeige sich auch bei diesem Grundstück. Die Rekursgegnerin kümmere sich nicht darum, dass ein praktisch identisches Grundstück zu Fr. 600'000.– (mithin 50 % teurer) als das direkte Nachbargrundstück veräussert werde. Sie verschweige auch, dass sich auf dem Grundstück bereits ein Einfamilienhaus im Bau befunden habe. Der Kaufvertrag sei unüblich kurz – ohne irgendwelche Zahlungsverprechen und ohne irgendwelche Gewährleistungen – ausgestaltet. Auch überrasche, dass das Einfamilienhaus bereits im Bau gewesen sei, jedoch keinerlei Werkverträge übernommen werden mussten. Die Rekursgegnerin habe auch nicht bemerkt, dass der Käufer der Verwaltungsrat der Verkäuferin gewesen sei und somit diese sogar noch selber anlässlich der Vertragsunterzeichnung vertreten habe. Aus den obenstehenden Gründen könne auch dieses Vergleichsobjekt schlichtweg nicht zur Anwendung der Vergleichsmethode dienen, obwohl der Verkaufspreis immerhin in die Nähe von Fr. 1'000.–/m² komme und somit den von den Rekurrenten geltend gemachten Landpreis indirekt bestätige (act. 9 S. 5 f.). 6.4.2 Die Rekursgegnerin hielt fest, es sei nochmals zu betonen, dass von den beurkundeten Kaufpreisen ausgegangen werden müsse. Es sei eine gerichtsnotorische Tatsache, dass die auf dem Markt bezahlten Kaufpreise für Grundstücke erheblich von den Verkehrswerten abweichen könnten, wie sie eine neutrale Drittpartei (z.B. Banken, Liegenschaftsschätzer etc.) ermitteln würden. Ferner sei zu berücksichtigen, dass sich das Einfamilienhaus auf dem Grundstück zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses bereits im Bau befunden habe. Es liege deshalb nahe, dass ein Teil der Differenz zum Landpreis für das Nachbargrundstück auf die von der Verkäuferin bereits aufgewendeten Baukosten zurückzuführen sei. Das hätte durchaus zu einem entsprechenden Abzug beim Kaufpreis berechtigt, wovon die Rekursgegnerin zugunsten der Rekurrenten abgesehen habe. Schliesslich mache die Tatsache, dass es sich beim Käufer um den Verwaltungsrat der Verkäuferin handle, den Kaufpreis nicht automatisch zum untauglichen Objekt für die Anwendung der Vergleichsmethode. Verkäufe von Vermögenswerten einer Gesellschaft an nahestehende Personen, welche einem Drittvergleich nicht standhielten, würden das Risiko der Qualifikation als verdeckte Gewinnausschüttung bergen. Im Übrigen liege der Landwert von GS 3 deutlich höher als derjenige beim Nachbargrundstück GS 2, weshalb unklar bleibe, was die Rekurrenten mit ihrem Hinweis auf die Person des Käufers zu ihren Gunsten ableiten wollten (act. 12 S. 4).

E. 27

Urteil A 2020 16 6.4.3 Zwar handelt es sich beim Verkauf von GS 3 (letztlich) unbestrittenermassen um eine Veräusserung an eine nahestehende Person der verkaufenden Aktiengesellschaft. Diese Tatsache allein lässt solche Handänderungen jedoch nicht per se ausser Betracht fallen, sondern bedeutet einzig, dass solche aussergewöhnlichen oder persönlichen Verhältnisse bei der Prüfung der Vergleichstauglichkeit genau zu prüfen sind (Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 157). Sodann gehen auch die Rekurrenten implizit davon aus, dass der beurkundete Kaufpreis von Fr. 600'000.– einem Drittvergleich standhält, sehen sie den von ihnen geforderte Quadratmeterpreis durch den Vergleich mit

GS 3 doch immerhin bestätigt. Damit spricht nichts dagegen den Verkaufspreis von GS 3 in die Vergleichsrechnung miteinzubeziehen. Der Hinweis auf die von der Rekursgegnerin offenbar übersehene Tatsache, dass es sich beim Käufer um den Verwaltungsrat der Verkäuferin gehandelt hatte, war im Zusammenhang mit der geltend gemachten Verletzung des rechtlichen aber durchaus angebracht, um aufzuzeigen, dass die Rekursgegnerin potentiell wichtige Informationen nicht offengelegt hatte. Wie bei GS 1 und GS 4 stellt sich aufgrund des offenbar im Verkaufszeitpunkt bereits im Bau befindlichen Einfamilienhauses (vgl. GGSt-act. 4 S. 2) grundsätzlich die Frage nach einem allfälligen Preisabzug. Allerdings hatte auch die Rekursgegnerin im Einspracheentscheid vom 29. September 2020 keinen solchen vorgenommen. An diesem Vorgehen ist insofern nichts auszusetzen, als mit dem Verzicht auf einen Abzug im Sinne einer Gesamtbetrachtung den persönlichen Verhältnissen beim Verkauf von GS 3 (Verkauf an nahestehende Person) Rechnung getragen wird. Anderweitige Preiszuschläge oder -abzüge aufgrund der unterschiedlichen Lage der beiden Grundstücke drängen sich sodann ebenfalls nicht auf. So ist davon auszugehen, dass sich die bestehenden Unterschiede bezüglich Aussicht (GS 3: Hanglage; GS E. _____: Lage in der Ebene) und Zentrumsnähe sowie Erreichbarkeit zu Fuss in etwa die Waage halten (bezüglich Grundstücksgrösse vgl. nachfolgende E. 6.7). Jedenfalls lässt auch der Vergleich der Quadratmeterpreise von GS 3 (Fr. 945.-/m²) und GS 4 (Fr. 1'040.-/m² bzw. Fr. 1'000.-/m² [vgl. hierzu nachfolgende E. 6.5]) – wobei Letzteres in unmittelbarer Nähe des zu veranlagenden GS E. _____ liegt – nicht darauf schliessen, dass die Lage von GS 3 gegenüber jener des streitgegenständlichen Grundstücks derart besser oder schlechter wäre, als dass sich ein Preiszuschlag oder -abzug rechtfertigen würde. Bei der Schätzung des Verkehrswerts ergeben sich zwangsläufig gewisse Unschärfen, welche es hinzunehmen gilt (vgl. vorne E. 4.3). Im Übrigen hatte auch die

E. 28

Urteil A 2020 16 Rekursgegnerin im Einspracheentscheid vom 29. September 2020 auf einen Preisabzug wegen der "schlechteren Lage des streitbetroffenen Grundstücks" verzichtet (GGSt- act. 10.6; vgl. auch act. 6 S. 5). Zusammenfassend ist GS 3 mit einem Verkaufspreis von total Fr. 600'000.– bzw. (gerundet) Fr. 945.-/m² (Fr. 600'000.-/635 m²) bei der Berechnung des arithmetischen Mittelwertes miteinzubeziehen. 6.5 6.5.1 Schliesslich lassen die Rekurrenten betreffend GS 4 (Kaufvertrag vom 30. Juli 1996; GGSt-act. 5) festhalten, dieses Objekt sei am ehesten als Vergleichsobjekt beizuziehen, wobei auch in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen sei, dass das Grundstück nur halb so gross wie dasjenige der Rekurrenten sei. Von der Lage her sei das Grundstück weniger attraktiv, da dieses zwischen zwei Grundstücken eingeklemmt sei und nicht die attraktive Lage des Grundstücks der Rekurrenten direkt an der H. _____ - Strasse habe. Überdies unterdrücke die Rekursgegnerin, dass für das Grundstück zusätzlich Fr. 50'000.– für das Zufahrtsrecht im Sinne einer einmaligen Entschädigung habe geleistet werden müssen, was somit einen gesamthaften Grundstückspreis von Fr. 700'000.– und wiederum einen Landwert von Fr. 1'120.-/m² ergebe. Werde nun zusätzlich berücksichtigt, dass dieses Grundstück nicht einmal halb so gross wie dasjenige der Rekurrenten sei, werde der geforderte Verkehrswert von Fr. 1'333.-/m² mehr als bestätigt. Schliesslich werde der Rekursgegnerin widersprochen, wonach das sogenannte Vergleichsobjekt besser gelegen sei als das streitgegenständliche Grundstück, weil es näher am See liege. Sie übersehe dabei insbesondere, dass beide Grundstücke bezüglich ihrer Seesicht vergleichbar seien. Das Vergleichsgrundstück liege lediglich in Luftlinie näher am See, was ihm jedoch nichts bringe. Vom streitgegenständlichen Grundstück aus sei der See zu Fuss deutlich schneller

und näher zu erreichen. Die Lage des streitgegenständlichen Grundstücks bei der H. _____ - Strasse sei vorteilhaft, da die Hauptwohnrichtung von der H. _____ - Strasse abgewandt nach Süden ausgerichtet sei. Beim Vergleichsobjekt sei die Hauptwohnrichtung möglicherweise gegen Süden, dort befinde sich jedoch die H. _____ - Strasse. Das Grundstück der Rekurrenten liege näher beim Dorf, somit auch bei den Einkaufsmöglichkeiten und bei der Anbindung an den ÖV (act. 9 S. 6 f.). 6.5.2 Die Rekursgegnerin führt hinsichtlich GS 4 aus, das Vergleichsgrundstück liege in unmittelbarer Nähe des streitbetroffenen GS E. _____ ebenfalls an der H. _____ -

E. 29

Urteil A 2020 16 Strasse, jedoch auf der gegenüberliegenden seeseitigen Strassenseite, daher näher zum See gelegen (act. 6 S. 5). Die gemäss Kaufvertrag vereinbarte Entschädigung von Fr. 50'000.- sei die Gegenleistung für die Einräumung des Fuss- und Fahrwegrechts, nicht die Gegenleistung für die Übertragung des Grundstücks. Aus diesem Grund habe die Rekursgegnerin die Dienstbarkeitsentschädigung nicht zum Kaufpreis hinzuzurechnen. Selbst wenn man zugunsten der Rekurrenten eine Hinzurechnung vornehmen wollte, ergäbe sich für GS 4 ein Landwert von Fr. 1'120.-/m² und ein arithmetisches Mittel aller Vergleichsgrundstücke von Fr. 890.-/m². Die Differenz zum arithmetischen Mittel von Fr. 870.-/m² im angefochtenen Entscheid sei mit ca. 2 % marginal. Unter Berücksichtigung der Abzüge für die bewilligten Bauprojekte wäre der von der Rekursgegnerin ermittelte Verkehrswert von Fr. 800.-/m² für das Grundstück der Rekurrenten noch immer sachgerecht. Im Übrigen halte die Rekursgegnerin an ihrer Ansicht fest, dass GS 4 besser gelegen sei als das Grundstück der Rekurrenten (act. 12 S. 5). Der guten Ordnung halber sei erwähnt, dass bei GS 4 der Wert des bewilligten Bauprojekts im nachfolgenden Veranlagungsentscheid vom 24. Juni 1997 mit Fr. 75'962.- berücksichtigt worden sei. Ziehe man diesen Betrag vom Kaufpreis von Fr. 650'000.- ab, so resultiere ein reiner Landwert von Fr. 918.-/m² (Fr. 574'038.-/625m²) und ein arithmetisches Mittel der Grundstücke 1–4 in Höhe von Fr. 839.-/m² (act. 6 S. 6 f.). 6.5.3 Das Vergleichsgrundstück GS 4 liegt in unmittelbarer Nähe (ca. 100 m gemäss Lageplan) zum streitgegenständlichen GS E. _____ und ist mit diesem betreffend Lage absolut vergleichbar. Beide Grundstücke haben insbesondere keinen direkten Seeanstoss und unterscheiden sich auch in den übrigen geltend gemachten Aspekten bloss marginal. So ist gestützt auf den eingereichten Ortsplan (GGSt-act. 6) ersichtlich, dass aufgrund der Liegenschaften auf den Nachbargrundstücken auch bei GS 4 der See nicht vom ganzen Grundstück aus uneingeschränkt einsehbar ist. Wenn auch die Seesicht leicht besser sein mag als von GS E. _____ aus, so ist doch festzuhalten, dass auf dem Ortsplan auch vom streitgegenständlichen Grundstück aus in Richtung See Luftlinien ohne dazwischenliegende Bauten gezogen werden können. Die Distanz zu Einkaufsmöglichkeiten und ÖV ist ebenfalls nahezu identisch. Ferner vermag auch die direkte Lage von GS E. _____ an der H. _____ - Strasse keinen Preisabschlag zu begründen. Die Strasse endet beim Strandbad M. _____. Von deutlich erhöhtem Verkehrsaufkommen und damit einhergehenden störenden Emissionen – insbesondere im Vergleich zum ebenfalls nur wenige Meter von der Strasse entfernten GS 4 – ist jedenfalls nicht auszugehen. An dieser Einschätzung würde im Übrigen auch der anerbotene Augenschein nichts zu ändern vermögen.

E. 30

Urteil A 2020 16 Nutzungsbeschränkungen auf einem Grundstück, die nach Inhalt und Entstehung mit der Beschaffenheit des Grundstücks zusammenhängen, die also dinglich

wirken, sind bei der Wertermittlung zu berücksichtigen. So führen Belastungen eines Grundstücks mit Grund- oder Personaldienstbarkeiten zu einer Wertminderung. Grunddienstbarkeiten ziehen dagegen beim herrschenden Grundstück eine Werterhöhung nach sich (Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 128). Mit dem Kaufvertrag wurde der Käuferschaft zulasten des (angrenzenden) Grundstücks der Verkäuferschaft ein Fuss- und Fahrwegrecht (Breite 3 m) auf der neu zu erstellenden Zufahrtsstrasse gewährt, durch welche GS 4 gemäss beigelegtem Situationsplan in der Folge erschlossen wurde. Hierfür wurde eine einmalige Zahlung von Fr. 50'000.– vereinbart. Die Gebühr für das Fuss- und Fahrwegrecht wurde dem Verkaufspreis sodann bei der nachfolgenden Veranlagung im Umfang von Fr. 50'000.– hinzugerechnet, sodass damals auch die Grundstückgewinnsteuer-Kommission von einem netto Verkaufserlös von Fr. 700'000.– ausgegangen war (GGSt-act. 7). Es sind keine Gründe ersichtlich, weshalb bei der vorliegenden Vergleichsbetrachtung von dieser Vorgehensweise abgewichen werden sollte. Demgegenüber rechtfertigt sich – wie bei GS 1 (vgl. vorne E. 6.2) – in Berücksichtigung des mitverkauften bewilligten Bauprojektes ein Abzug von Fr. 75'000.– (vgl. GGSt-act. 7). Gemäss Ziff. 13 der Kaufbedingungen (IV.) war das Bauprojekt (inkl. Planungsunterlagen für die Baueingabe, prov. Ausführungspläne und Kostenvoranschlag) explizit im Kaufpreis enthalten (GGSt-act. 5 S. 6). Daraus folgt ein für die Vergleichsberechnung massgeblicher Verkaufspreis für GS 4 von Fr. 625'000.– (Fr. 650'000.– + Fr. 50'000.– - Fr. 75'000.–), was einem Quadratmeterpreis von Fr. 1'000.– (Fr. 625'000.– / 625 m²) entspricht. Es handelt sich dabei um den Höchstwert der drei Vergleichsobjekte (GS 1: Fr. 866.–/m²; GS 3: Fr. 945.–/m²), von einem zu vernachlässigenden Ausreisser ist – insbesondere auch aufgrund der nahezu identischen Lage von GS 4 und GS E._____ – jedoch nicht auszugehen. 6.6 Die Rekurrenten fordern im Weiteren die Berücksichtigung des Verkaufs von GS I._____ in Unterägeri, welches im Jahr 1989 zu einem Quadratmeterpreis von Fr. 837.14 veräussert worden sei (vgl. die Ausführungen in act. 1 S. 7 f. sowie act. 9 S. 7). Diesbezüglich gilt es festzuhalten, dass bei der Vergleichsmethode der Verkehrswert

E. 31

Urteil A 2020 16 mittels möglichst zeitnaher Kaufpreise zu schätzen ist (vgl. vorne E. 4.2 sowie E. 4.4). Schon deshalb erscheint diese Handänderung, welche sechs Jahre vor dem hier interessierenden Bewertungszeitpunkt (1995) stattfand, wenig repräsentativ (vgl. hierzu auch VGer ZG A 2019 12 vom 20. Februar 2020 E. 6.2.2). Aus denselben Überlegungen kann auch der Landwertplan der GIS-Fachstelle des Kantons Zug vom 5. November 2002, welchem zu entnehmen ist, dass Grundstücke, die vor 1987 erworben worden seien, mit einem Anrechnungswert von Fr. 1'000.– pro m² zu versteuern seien (vgl. Rek-act. 4; act. 1 S. 9 f.), nicht ausschlaggebend sein. Die Wertermittlung mittels der Vergleichsmethode steht ferner vorliegend ausser Frage. Die Rekursgegnerin führt sodann aus, sie habe sämtliche Verkäufe unbebauten Lands innerhalb der gleichen Zone W2a im massgeblichen Zeitraum 1995/1996 beigezogen. Weitere reine Landverkäufe in diesem Zeitraum habe es nicht gegeben (act. 12 S. 5). Trotz der festgestellten Verletzung des rechtlichen Gehörs ergeben sich keine Anhaltspunkte, die diese Aussage als unwahr erscheinen lassen würden, womit es diesbezüglich – auch mit Blick auf den Ausgang dieses Verfahrens – sein Bewenden haben kann. 6.7 Schliesslich stellt sich die Frage einer Preisanpassung aufgrund der Grösse des zu veranlagenden Grundstücks. 6.7.1 Die Rekurrenten halten hierzu fest, das Grundstück umfasse eine Fläche von 1'272 m² und sei bisweilen sogar doppelt so gross wie die Vergleichsobjekte. Grössere Grundstücke liessen deutlich mehr Freiheiten in der baulichen Gestaltung zu und seien insbesondere im höheren Preissegment sehr gesucht. Ein

grösseres Grundstück bringe logischerweise auch einen höheren Quadratmeterpreis mit sich. Dieser Umstand sei von der Grundstückgewinnsteuer-Kommission schlichtweg nicht berücksichtigt worden (act. 1 S. 5). 6.7.2 Die Rekursgegnerin erklärte diesbezüglich, die Fläche des von den Rekurrenten verkauften Grundstücks umfasse 1'272 m². Die Vergleichsgrundstücke seien mit 970 m², 646 m², 635 m² und 625 m² unstrittig kleiner. Die Rekurrenten würden aber übersehen, dass die Grösse nur einer unter vielen Faktoren sei, der für den Wert eines Grundstücks massgebend sei. Die von den Rekurrenten implizit gezogene Schlussfolgerung, dass "grosse" Grundstücke umgerechnet pro m² automatisch einen höheren Preis erzielen würden als "kleine" Grundstücke, sei deshalb unzutreffend. Ab wann von einem "grossen

E. 32

Urteil A 2020 16 Grundstück" gesprochen werden müsse, wäre zudem kaum justiziabel. Schliesslich argumentierten die Rekurrenten widersprüchlich, wenn sie ihrer Berechnung des geforderten Landwertes von Fr. 1'300.–/m² den effektiven Kaufpreis für GS I. _____ zugrunde legten, welches mit 657 m² ebenfalls deutlich kleiner als das streitbetroffenen GS E. _____ sei (act. 6 S. 5 f.). 6.7.3 Die Grösse eines Grundstücks stellt klarerweise ein wertbeeinflussendes Kriterium dar (vgl. Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 161). In dieser Hinsicht unterscheiden sich die Vergleichsgrundstücke und GS E. _____ unbestrittenermassen in wesentlichem Ausmass. Dem ist vorliegend Rechnung zu tragen. Dabei verkennt die Rekursgegnerin, dass es nicht um eine Definition geht, wann ein Grundstück als "gross" oder "klein" zu gelten hat. Vielmehr geht es um die Berücksichtigung der Tatsache, dass sämtliche Vergleichsgrundstücke um ein Vielfaches kleiner sind als das zu veranlagende Grundstück. Daraus ergibt sich bei Letzterem deutlich mehr baulicher Spielraum, was es vorliegend mit einer ermessensweisen Hinzurechnung von Fr. 50.– pro m² (bei 1'272 m² gesamthaft rund Fr. 63'000.–) zu berücksichtigen gilt. 7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass GS 1, GS 3 und GS 4 in die Vergleichsrechnung miteinzubeziehen sind. Dies mit den vorstehend vorgenommenen Anpassungen, woraus sich folgende Übersicht ergibt: Grundstück Fläche Verkaufsjahr Anzurechnender Verkaufspreis Preis/m² (gerundet) GS 1 970 m² 1995 Fr. 840'000.– Fr. 866.– GS 3 635 m² 1996 Fr. 600'000.– Fr. 945.– GS 4 625 m² 1996 Fr. 625'000.– Fr. 1'000.– Auf Grundlage dieser angepassten Landpreise der drei Vergleichsgrundstücke resultiert ein arithmetischer Mittelwert von (gerundet) Fr. 926.– ($(\text{Fr. } 840'000.- + \text{Fr. } 600'000.- + \text{Fr. } 625'000.-) / [970 \text{ m}^2 + 635 \text{ m}^2 + 625 \text{ m}^2]$). Auf diesen Quadratmeterpreis hat aufgrund der Grösse des streitgegenständlichen GS E. _____ ein Preiszuschlag von Fr. 50.– zu erfolgen, was zu einem anzurechnenden Landpreis von Fr. 976.–/m² bzw. gesamthaft Fr. 1'241'472.– (Fr. 976.– * 1'272 m²) führt. Der von der Rekursgegnerin herangezogene Landpreis von Fr. 800.–/m² erweist sich damit als deutlich zu tief angesetzt (Unterschied von 22 %).

E. 33

Urteil A 2020 16 Der Verkehrswert von GS E. _____ vor 25 Jahren ist nach dem Gesagten auf Fr. _____ festzulegen (unbestrittener Gebäudewert von Fr. _____ [vgl. GGSt- act. 10.2] zuzüglich ermittelter Landwert von total Fr. 1'241'472.–). Die übrigen zur Ermittlung des steuerpflichtigen Grundstückgewinns relevanten Positionen sowie der zur Anwendung gebrachte Grundstückgewinnsteuersatz von 10 % wurden nicht bestritten und sind gemäss Veranlagungsverfügung vom 29. Juni 2020 (GGSt-act. 10.3) zu berücksichtigen. Der steuerpflichtige Grundstückgewinn berechnet sich somit wie folgt: 1. Verkaufserlös GS E. _____ Fr. _____ 2. Anlagekosten: - Verkehrswert GS

E. _____ vor 25 Jahren Fr. _____ - Übrige unbestrittene Positionen gemäss GGSt-act. 10.3 Fr. _____ - Anlagekosten total Fr. _____ 3. Grundstückgewinn Fr. _____ 4. Grundstückgewinnsteuer (Steuersatz 10 %) Fr. _____ Die von den Rekurrenten aus dem Verkauf von GS E. _____ geschuldete Grundstückgewinnsteuer beträgt gemäss dieser Berechnung Fr. _____ und ist damit um Fr. _____ geringer als die durch die Rekursgegnerin veranlagte Grundstückgewinnsteuer von Fr. _____. 8. Der vorliegende Rekurs ist folglich in diesem Sinne teilweise gutzuheissen. Der angefochtene Einspracheentscheid ist aufzuheben und die geschuldete Grundstückgewinnsteuer aus dem Verkauf von GS E. _____ um Fr. _____ zu reduzieren und auf Fr. _____ festzusetzen. 9. 9.1 Gemäss § 120 Abs. 1 StG werden die amtlichen Kosten des Verfahrens der unterliegenden Partei ganz bzw. bei teilweiser Gutheissung im Verhältnis des Unterliegens auferlegt. Die Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]) und ist

E. 34

Urteil A 2020 16 in Anbetracht des Umfangs und der Schwierigkeit der Streitsache sowie des Streitwerts zu bestimmen (§ 1 Abs. 2 KoV VG). Sie wird vorliegend auf Fr. 4'500.– festgesetzt. Unter Berücksichtigung der Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Rekursgegnerin und des vorstehend in E. 3.6 Ausgeführten rechtfertigt es sich, die Spruchgebühr vollumfänglich der Rekursgegnerin aufzuerlegen. 9.2 Gemäss § 120 Abs. 3 StG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen. Das Honorar beträgt Fr. 100.– bis Fr. 10'000.– (§ 9 Abs. 1 KoV VG). Die teilweise obsiegenden Rekurrenten waren durch einen Rechtsvertreter vertreten, weshalb ihnen eine Entschädigung zulasten der Rekursgegnerin zuzusprechen ist. Aufgrund der Verletzung des rechtlichen Gehörs haben sie Anspruch auf eine ungekürzte Parteientschädigung. In Anbetracht dessen sowie unter Berücksichtigung der Komplexität der zu beurteilenden Rechtsfrage und des damit in Zusammenhang stehenden Aufwandes wird die Parteientschädigung auf Fr. 4'000.– (inkl. Auslagen und MWST) festgesetzt.

E. 35

Urteil A 2020 16 Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.