

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00136 vom 16. März 2011

ZH Verwaltungsgericht, 2011-03-16, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2010.00136](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2010.00136)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00136 du 16 mars 2011

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00136 del 16 marzo 2011

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Aufhebung einer Grundstückgewinnsteueraufgabe?  
Beanstandung eines Gutachtens zur Schätzung des Verkehrswerts der Liegenschaft vor 20 Jahren: Die Unabhängigkeit der Expertin ist nicht anzuzweifeln, da sie von der RK ausdrücklich dazu ermächtigt wurde, Urkunden beizuziehen sowie Parteien und Dritte zu befragen (E.3.1). In materieller Hinsicht ist nicht zu beanstanden, dass die Expertin vorliegend nicht die Vergleichsmethode als massgebende Berechnungsmethode angewendet hat, da unstrittig entsprechende Handänderungen überbauter Liegenschaften in der Gemeinde X in jenen Jahren als Vergleichsobjekte fehlen. Dies veranschaulicht auch die Tabelle im Gutachten, worin die Vergleichswerte die Bandbreite der Ergebnisse vergrösserten. Im Übrigen weicht der Wert nicht erheblich von demjenigen Verkehrswert ab, welcher im Einschätzungsverfahren ermittelt worden war (E.3.2.1). Aus Treu und Glauben können die Pflichtigen nichts zu ihren Gunsten ableiten, da ein unabhängiger Sachverständiger gerade diejenige Bewertungsmethode anwenden soll, welche er konkret als am ehesten sachgerecht erachtet (E.3.2.2). Dass die Bruttogeschossfläche zu klein ausgefallen sei, trifft nicht zu. Die Expertin hat ihre Berechnung im Ergänzungsgutachten nachvollziehbar erklärt. Sodann ist in Anwendung der Realwert- und der Ertragswertmethode die BGF letztlich auch nicht entscheidend, wie die RK zutreffend ausgeführt hat. Im Übrigen ist die Rüge der Pflichtigen unsubstanziert (E.3.2.3). Dass der Landwert mit der Lageklassenmethode ermittelt wurde, ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Mit ihren ausführlichen eigenen Berechnungen versuchen die Pflichtigen sodann eigenes Fachwissen gegen dasjenige der Expertin zu stellen. Zudem ist aus der Beschwerdeschrift die Absicht erkennbar, unter den Steuerfreibetrag zu fallen, weshalb ihre Rechnung als ergebnisorientiert den Anschein von Rechtsmissbrauch erweckt und damit nicht weiter zu prüfen ist (E.3.2.4). Da vom Gutachten nicht ohne zwingende Gründe abzuweichen ist, hat die RK auch das rechtliche Gehör nicht verletzt, indem sie weitere Unterlagen der Pflichtigen unberücksichtigt liess (E.3.3). In prozessualer Hinsicht ist nicht zu beanstanden, dass die RK den Rekurs vollständig abgewiesen hat: die von ihr nunmehr zum Abzug zugelassenen Marderabwehrkosten stellten keinen gesonderten Rekursantrag dar. Sie sind im Rahmen von § 221 lit. a StG in die Berechnung miteingeflossen, hatten im Ergebnis jedoch keine Änderung zugunsten der Pflichtigen zu Folge (E.3.4). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

, Wohnhaus und Gartenhaus) zu einem Preis von Fr. ... an die Gesamteigentümer E und F. Mit Einschätzungsentscheid vom 14. September 2009 auferlegte der Gemeinderat C den Eheleuten Zeller eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. .... Dabei wurde der Verkehrswert

vor 20 Jahren in Anrechnung gebracht und vom Gemeinderat auf Fr. ... festgesetzt. Die dagegen erhobene Einsprache wurde am 9. November 2009 abgewiesen. II. Gegen diesen Einspracheentscheid erhoben die Pflichtigen Rekurs bei der Steuerrekurskommission III und beantragten sinngemäss, es sei mangels Grundstückgewinns auf eine Grundstückgewinnsteuer zu verzichten, eventuell sei die Steuer auf einem Gewinn von Fr. ... zu berechnen. Der Gemeinderat beantragte seinerseits, zur Bestimmung des Verkehrswerts vor 20 Jahren sei ein Gutachten einzuholen. Die Rekurskommission ordnete daraufhin ein Gutachten zur Schätzung des damaligen Verkehrswerts an. Die Sachverständige, die damit beauftragt wurde, erläuterte das Ergebnis ihrer Abklärungen anlässlich eines Augenscheins mit anschliessender Referentenaudienz, welches für die Pflichtigen einen negativen Verfahrensausgang erwarten liess. Da diese am Rekurs festhielten, wurde das Gutachten ausgearbeitet, worin der Verkehrswert per 1989 auf Fr. ... geschätzt wurde. In ihrer Stellungnahme rügten die Pflichtigen insbesondere die Bewertungsmethoden der Expertin, die Berechnung der Bruttogeschossfläche sowie die Vernachlässigung von Vergleichswerten beim Landwert. Im Ergänzungsgutachten vom 27. Juli 2010 erläuterte die Expertin ihre Ergebnisse zu diesen Punkten, worauf die Pflichtigen ihre Einwände wiederholt darlegten. Mit Entscheid vom 7. September 2010 wies die Steuerrekurskommission III den Rekurs ab. III. Mit Beschwerde vom 12. Oktober 2010 beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht sinngemäss, es sei die Grundstückgewinnsteuerauflage aufzuheben. Eventualiter sei der Verkehrswert vor 20 Jahren auf mindestens Fr. ..., die Anlagekosten auf Fr. ... bzw. der Grundstückgewinn auf höchstens Fr. ... festzusetzen. Ausserdem verlangten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während die Steuerrekurskommission III auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte die Gemeinde C, das Sachverständigengutachten sei zu bestätigen und der Grundstückgewinn sei entsprechend der ursprünglichen Veranlagung auf Fr. ... festzusetzen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 213 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Rekursgericht (ehemals: Rekurskommission) in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessenüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147). 1.2 Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Rekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden.

### **E. 2.1**

Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstückgewinn ist nach § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Liegt die massgebende frühere Handänderung mehr als 20 Jahre

zurück, so darf der Steuerpflichtige kraft § 220 Abs. 2 StG den Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren in Anrechnung bringen, und zwar nach dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse denjenigen des rechtlich und tatsächlich gleichen Objekts (RB 1973 Nr. 37). Der durch Schätzung zu ermittelnde Verkehrswert entspricht dem Preis, der hierfür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen gewesen wäre. Dieser Wert ist bei den Grundsteuern individuell nach allgemeinen Bewertungsgrundsätzen zu schätzen (RB 1991 Nr. 47 mit Hinweisen), wobei allein eine "technische" bzw. "objektiv-rechtliche" Betrachtungsweise massgebend ist (RB 1989 Nr. 26).

## **E. 2.2**

Wird im Verfahren von einem Sachverständigen ein Gutachten über den Verkehrswert einer Liegenschaft eingeholt, so unterliegt es als Beweismittel der freien Beweiswürdigung durch die erkennende Behörde (vgl. Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. A., Basel 2008, Art. 115 N. 43 f., auch zum Folgenden). Angesichts der Funktion des Gutachtens, der Behörde fachspezifische Informationen zu liefern, rechtfertigt es sich, dass sich die Behörde bei der Beweiswürdigung darauf beschränkt, ob die Expertise vollständig, klar, gehörig begründet, frei von Lücken und Widersprüchen ist, auf zutreffenden tatsächlichen Feststellungen beruht sowie, ob der Gutachter hinreichende Sachkenntnis und die erforderliche Unbefangenheit hat (BGr, 21. Juli 2009, 2C\_823/2008, E. 3.3; VGr, 3. September 2008, SB.2008.00040, E. 3; RB 1984 Nr. 65).

## **E. 3.1**

Soweit die Pflichtigen die Unabhängigkeit der Expertin in Zweifel ziehen, kann ihnen nicht gefolgt werden. Mit Verfügung vom 22. Februar 2010 hat sie die Rekurskommission ausdrücklich dazu ermächtigt, Urkunden beizuziehen sowie Parteien und Dritte zu befragen. Ein solches Vorgehen ist nicht zu beanstanden (vgl. Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich/Basel/Genf, 2008, § 14 Rz. 41). Sodann hat die Expertin ihre Ergebnisse festgehalten und erläutert, und die Pflichtigen konnten anlässlich des Augenscheins mit anschliessender Referentenaudienz sowie mittels Stellungnahmen zum Gutachten ihre Sichtweise mehrmals darlegen.

## **E. 3.2**

In materieller Hinsicht erheben die Pflichtigen sinngemäss dieselben Einwände wie im vorangegangenen Verfahren:

### **E. 3.2.1**

Was die von der Expertin angewandten Berechnungsmethoden betrifft, geben sowohl das Gutachten selbst als auch das Ergänzungsgutachten Aufschluss darüber, weshalb die beiden Bewertungsmethoden 1. und 2. Ansatz der Vergleichswertmethode (betreffend Vergleichshandänderungen unbebauter Grundstücke) vorliegend nicht in die Schlussberechnung eingeflossen sind. Das ausschlaggebende und unstrittige Kriterium, dass mangels entsprechenden Handänderungen in C in jenen Jahren keine überbauten Liegenschaften als Vergleichsobjekte herangezogen werden konnten, erscheint nachvollziehbar. Die Rekurskommission hat zutreffend ausgeführt, dass Steuerbehörden und Schätzungsexperten verschiedene Schätzungsmethoden anwenden, welche insbesondere durch die unterschiedliche Bestimmung des Landwerts voneinander abweichen. Dabei wird die Vergleichsmethode von Experten bei der Berechnung von überbautem Boden in komplexeren Fällen durch andere Methoden verdrängt bzw. ergänzt

(vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 220 N. 187). Dies wird gelegentlich auch von der Gerichtspraxis anerkannt, da die Vergleichsmethode nicht allen Fällen gerecht wird und daher nur unter gewissen Voraussetzungen taugt (BGE 128 II 74 E. 5c.aa; RB 1977 Nr. 85). Dies gilt namentlich dann, wenn die Vergleichsmethode – wie es hier der Fall ist – mangels Vergleichsobjekten versagt, sodass weitere Bewertungsarten als zusätzliche Kontrollinstrumente herangezogen werden können (ZStP 2001, S. 217, E. 2.e). Vorliegend hat die Expertin die Vergleichswert-, die Realwert- sowie die Ertragswertmethode angewandt und den Verkehrswert anhand eines Mittelwerts auf Fr. ... geschätzt. Dass die Vergleichswertmethode nur beschränkt massgebend sein konnte, veranschaulicht auch die Tabelle "Zusammenfassung der Werte" im Gutachten: Die Vergleichswerte 1 und 2 (1. und 2. Ansatz der Vergleichswertmethode) haben angesichts der Ergebnisse der übrigen Methoden die Bandbreite vergrössert und sind mithin zu Recht nicht in die Bewertung eingeflossen. Im Übrigen weicht der ermittelte Wert nicht erheblich von demjenigen Verkehrswert ab, welcher im Einschätzungsverfahren ermittelt worden war.

### **E. 3.2.2**

Im Weiteren ist der Rekurskommission darin zuzustimmen, dass sich aus dem Grundsatz von Treu und Glauben zugunsten Pflichtigen nichts ableiten lässt. Ergänzend ist festzuhalten, dass sich ein Sachverständiger gerade dann professionell und unabhängig verhält, wenn er diejenigen Bewertungsmethoden anwendet, welche er im konkreten Fall als am ehesten sachgerecht erachtet, und nicht unbesehen eine von den Pflichtigen anlässlich des Verkaufs der Liegenschaft zur Anwendung gebrachte "Praktiker-Methode" übernimmt.

### **E. 3.2.3**

Im Zusammenhang mit der Realwertmethode (5. Ansatz) und der Ertragswertmethode (6. Ansatz) steht die Rüge, die von der Expertin berechnete Bruttogeschossfläche der betroffenen Liegenschaft sei zu klein ausgefallen, indem ein Raum im Untergeschoss nicht miteinberechnet wurde. Wie die Rekurskommission zutreffend ausgeführt hat, hat die Expertin im Ergänzungsgutachten in nachvollziehbarer Weise erklärt, weshalb sie diesen Raum (sogar zugunsten der Pflichtigen) nicht in die Flächenberechnung miteinbezogen, ihn beim mutmasslichen Mietwert jedoch berücksichtigt habe; es ist auf die entsprechenden Ausführungen zu verweisen. Dass die Rekurskommission dabei festgehalten hat, die Bruttogeschossfläche sei letztlich nicht entscheidend, trifft zu. Denn bei der Ertragswertmethode ist in erster Linie nicht die Fläche an sich, sondern der Wert hinsichtlich der Nutzungsmöglichkeit eines Raumes entscheidend (vgl. Richner et al., § 220 N. 204). Dies gilt gleichermassen für die Realwertmethode, da die Expertin den relativen Landwert mit der Lageklassenmethode – und damit unabhängig von der Bruttogeschossfläche – ermittelt hat (vgl. Richner et al., § 220 N. 142). Die Rüge ist unsubstanziert und daher nicht weiter zu behandeln, weil die Pflichtigen nicht auf diese Erklärungen eingehen, sondern lediglich wiederholt pauschal behaupten, die entsprechende Berechnung sei falsch vorgenommen worden.

### **E. 3.2.4**

Gleich verhält es sich mit dem von den Pflichtigen infrage gestellten Landwert. Dass die Expertin zu seiner Bestimmung die Lageklassenmethode angewendet hat, ist vorliegend

nicht zu beanstanden, zumal das Bundesgericht im eingangs angeführten Entscheid (BGE 128 II 74 5c.aa) ausdrücklich auf diese Methode hingewiesen hat (ZStP 2001, S. 217, E. 2.e; Richner et al., § 220 N. 144). Soweit die Pflichtigen den Berechnungsansatz des Landwerts infrage stellen und die darauf beruhende Realwertmethode (Ansatz 5) unberücksichtigt haben wollen, versuchen sie eigenes Fachwissen gegen dasjenige der Expertin zu stellen, indem sie ausführliche eigene Berechnungen anstellen. Der Beschwerdeschrift ist zu entnehmen, dass die Absicht dahinter darin besteht, unter den Steuerfreibetrag zu fallen. Um möglichst für sie günstige Rechnungsposten zu erhalten, lassen die Pflichtigen auch die Berechnung des Querschnitts der Aussenwände nicht aus, welchen sie individuell und nicht mit einem Durchschnittswert berechnet haben wollen. Eine solche ergebnisorientiert vorgenommene Rechnung erweckt indes den Anschein von Rechtsmissbrauch und ist daher nicht weiter zu prüfen.

### **E. 3.3**

Das vorliegende Gutachten erweist sich als vollständig, klar, gehörig begründet und widerspruchsfrei, und die Expertin weist sich als sachkundig und unbefangen aus. Unter diesen Umständen gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung mit der Einschränkung, dass von einem amtlichen Gutachten nicht "ohne zwingende Gründe" abzuweichen ist. Dies deshalb, weil ein Gutachter unter die Strafanordnung von Art. 307 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 (StGB) fällt und dem Gutachten daher ein höherer Beweiswert zuerkannt wird als bspw. einem Parteigutachten (BGr, 10. Januar 2008, U 599/06 E. 3.3; ASA 77 [2009] S. 667). Da vorliegend keine solchen Gründe bestehen, hat sich die Steuerrekurskommission zu Recht allein auf das Gutachten abgestützt. Demzufolge hat sie auch das rechtliche Gehör nicht verletzt, wenn sie die von den Pflichtigen zusätzlich als Beweismittel anbotenen Unterlagen nicht berücksichtigt hat. Ferner ist auch nicht zu beanstanden, dass der Gemeinderat im Einspracheentscheid nicht mehr auf seinen Einschätzungsvorschlag eingegangen war, nachdem keine Einigung erzielt werden konnte.

### **E. 3.4**

In prozessualer Hinsicht wenden die Pflichtigen schliesslich ein, die Rekurskommission habe im Rahmen der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer die im Einspracheverfahren noch streitigen Marderabwehrkosten als Neuinvestition nun zwar zum Abzug zugelassen, eine Gutheissung des Rekurses in diesem Punkt sei jedoch unterblieben. Dies ist deshalb richtig, weil es sich dabei nicht um einen gesonderten Rekursantrag gehandelt hat. Vielmehr sind diese Kosten als Aufwendungen im Sinn von § 221 lit. a StG in die Berechnung eingeflossen, wobei dies im Ergebnis keine Änderung zugunsten der Pflichtigen zur Folge gehabt hat, weil der Verkehrswert gemäss Gutachten nunmehr tiefer ausgefallen ist. Im Einzelnen ist auf die entsprechenden Ausführungen der Rekurskommission zu verweisen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

### **E. 4**

Ausgangsgemäss sind die Kosten den unterliegenden Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG).