

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00003 vom 16. April 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-04-16, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2014.00003](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00003)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00003 du 16 avril 2014

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00003 del 16 aprile 2014

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Berechnung der Grundstückgewinnsteuer beim Grundstücktausch Der Pflichtige übereignete dem Eigentümer des Nachbargrundstücks eine Zwergparzelle. Letzterer beabsichtigte auf dem bereits ihm gehörenden und dem neu erworbenen Grundstück eine luxuriöse Überbauung mit Tiefgarage zu realisieren. Im Gegenzug verpflichtete er sich, dem Pflichtigen in der geplanten Tiefgarage sieben Parkplätze zu Eigentum zu vermachen. Beim Grundstücktausch gilt als Erlös des veräusserten Grundstücks der Verkehrswert des eingetauschten (erworbenen) Grundstücks im Zeitpunkt des Vollzugs des Tauschgeschäfts. Streitig ist vorliegend einzig die Quantifizierung des Erlöses: Während die Vorinstanz für die Berechnung des Verkehrswerts auf den Marktwert für Parkplätze abstellt, vertritt der Pflichtige die Ansicht, der Wert für unbebautes Land in der Wohn- und Mischzone der Gemeinde X sei massgebend. Gestützt auf die vorgenommene Vertragsauslegung gelangt das Verwaltungsgericht zum Schluss, der vom Pflichtigen erhaltene Gegenwert beinhalte die Übereignung von Parkplätzen und nicht bloss von Miteigentumsanteilen an unbebautem Land. Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

; Kat.-Nr. 04, hervorgegangen aus aKat.-Nr. 02 und 03) übereignen sollte. Dabei wurde dem Pflichtigen ein ausschliessliches Benützungsrecht an den Parkplätzen zugesichert. Als Kaufpreis bezüglich des Grundstücks Kat.-Nr. 02 wurde ein Preis von Fr. ... "entsprechend dem Landanteil der sieben Parkplätze" vereinbart. Der Erstellungspreis zugunsten der F AG für die sieben Parkplätze wurde auf Fr. ... festgesetzt, zahlbar durch den Pflichtigen. Der Kaufpreis für Kat.-Nr. 02 (Fr. ...) wurde "mit dem Landanteil für die Garagenplätze" verrechnet. Die Eigentumsübertragung wurde noch am selben Tag zur Eintragung angemeldet. B. Mit Entscheid vom 19. November 2012 auferlegte der Gemeinderat C dem Pflichtigen eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. ..., basierend auf einem steuerpflichtigen Grundstücksgewinn von Fr. ... Nebst dem vereinbarten Verkaufspreis von Fr. ... rechnete er zum Erlös einen Wert von Fr. ... für die zusätzlichen Parkplätze hinzu. Die hiergegen erhobene Einsprache wies der Gemeinderat C am 25. Februar 2013 ab, in der Erwägung, der Marktwert für einen Autoabstellplatz in der geplanten Unterniveaugarage betrage mindestens Fr. ... II. Das Steuerrekursgericht hiess einen dagegen erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 26. November 2013 teilweise gut und setzte die Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... auf Fr. ... herab. Eine Minderheit der Kammer schloss auf Gutheissung des Rekurses und auf Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ... III. Mit Beschwerde vom 14. Januar 2014 liess der Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, der

angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ... herabzusetzen; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss der Gemeinderat C in seiner Beschwerdeantwort vom 24. Februar 2014 auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 213 Satz 2 in Verbindung mit § 153 Abs. 3 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 Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen des Steuerrekursgerichts zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d. h. auf Ermessenüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.1**

Die Grundstückgewinnsteuer wird von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 StG). Grundstücksgewinn ist der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten – Erwerbspreis und Aufwendungen – übersteigt (§ 219 Abs. 1 StG). Als Erlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiterer Leistungen des Erwerbers (§ 222 StG). Dabei bilden alle Leistungen, welche in kausalem Verhältnis zur Handänderung stehen, den Erwerbspreis. Der Erwerbspreis wird aber nicht nach zivil- bzw. sachenrechtlichen Kriterien, sondern einzig nach wirtschaftlichen Merkmalen bestimmt ( Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 220 N. 2 f.).

### **E. 2.2**

In aller Regel kann der Kaufpreis der Parteivereinbarung entnommen werden. Fehlt es ausnahmsweise an einer solchen, wie zum Beispiel beim Tausch, oder besteht zwischen dem vereinbarten Preis und dem Verkehrswert ein derart krasses Missverhältnis, dass der Parteivereinbarung keine rechtliche Bedeutung zukommen kann, so ist auf den Verkehrswert als Ersatzwert abzustellen (RB 1973 Nr. 42). Dabei nimmt die Praxis aus Gründen der Praktikabilität und Rechtssicherheit ein solches Missverhältnis für jene Fälle an, in welchen der vereinbarte Preis mindestens 25 % vom Verkehrswert abweicht (VGr, 4. November 2003, SB.2003.00012, E. 1c/aa = StE 2004 B 42.32 Nr. 7 = ZStP 2004, 130; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N. 103).

### **E. 2.3**

Beim Grundstücktausch gilt als Erlös des veräusserten Grundstücks der Verkehrswert des eingetauschten (erworbenen) Grundstücks im Zeitpunkt des Vollzugs des Tauschgeschäfts, zuzüglich allfälliger vom Veräusserer empfangenen oder abzüglich von ihm geleisteten Ausgleichszahlungen; dies unbekümmert dessen, ob die Parteien Tauschwerte öffentlich haben beurkunden lassen oder nicht (RB 1974 Nr. 49; 1964 Nr. 78). Denn solche Tauschwertangaben sind in der Regel rechtsgeschäftlich unbeachtlich, zumal sie aus

Kosten- und Steuergründen von den Parteien im Allgemeinen möglichst tief gehalten werden. Sie drücken lediglich das Wertverhältnis der getauschten Grundstücke aus (RB 1979 Nr.

#### **E. 2.4**

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). Für die Bestimmung des Verkehrswerts von unüberbautem oder überbautem Land steht die Vergleichs- oder statistische Methode im Vordergrund, welche den Landwert nach den Preisen ermittelt, die für möglichst nahegelegene, ähnliche und stichtagsnah gehandelte Grundstücke bezahlt worden sind (RB 1976 Nr. 116 ; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N. 139 und 141 ). Als Vergleichsobjekte tauglich sind Liegenschaften, die vor dem Stichtag den Eigentümer gewechselt haben und mit Bezug auf Lage, Form, Zonenzugehörigkeit und Erschliessungsgrad nahezu gleiche oder doch weitgehend ähnliche Eigenschaften wie die zu schätzende Parzelle aufweisen (vgl. VGr, 28. September 2011, SB.2011.00010, E. 2.2 = ZStP 2012, 90).

#### **E. 2.5**

Der Verkehrswert wird von der Grundsteuerbehörde in der Regel aus eigener Sachkenntnis geschätzt. Denn die Mitglieder der Grundsteuerbehörde verfügen meist über langjährige Erfahrung in der Verkehrswertschätzung nach der Vergleichsmethode und sind mit den örtlichen Verhältnissen bestens vertraut (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N. 213). Bei der Wahl der Untersuchungsmittel zur Schätzung des Verkehrswerts kommt der Grundsteuerbehörde ein weites Ermessen zu (VGr, 16. November 2011, SB.2011.00018, E. 3.1). 3. 3.1 Im Streit liegt vorliegend einzig die Quantifizierung des Erlöses respektive des Gegenwerts, den der Pflichtige für die Hingabe seiner Zwergparzelle (41 m<sup>2</sup>) erhalten hat. Unbestritten ist, dass dem Pflichtigen mit Nachtrag vom 12. Oktober 2011 als Gegenleistung sieben Miteigentumsanteile zu je 1/17 am Grundstück Kat.-Nr. 04 zugeteilt wurden. Unbestritten ist weiter, dass auf diesem Grundstück zu einem späteren Zeitpunkt eine Tiefgarage erstellt werden sollte und der Pflichtige nach der Fertigstellung der Garage in den Besitz von sieben Parkplätzen (mit ausschliesslichem Benutzungsrecht) gelangen sollte. 3.2 3.2.1 Das Steuerrekursgericht folgt im Wesentlichen der Begründung der Gemeinde C, wonach – gestützt auf die Vergleichsmethode – auf den Marktwert für Autoabstellplätze abzustellen sei, welcher vorliegend bei mindestens Fr. ... pro Parkplatz liege. Als Vergleichsobjekt diene der Gemeinde C primär ein Inserat auf [www.homegate.ch](http://www.homegate.ch) betreffend die Überbauung G an der E-Strasse 05 in C mit Erstbezug im Sommer 2014. Für diese ebenfalls luxuriöse Überbauung (Wohnungen à Fr. ..., Fr. ... und Fr. ...) an derselben Strasse können zusätzlich Autoeinstellplätze ab Fr. ... dazu erworben werden. Die Vorinstanz erachtete den Wert pro Parkplatz als angemessen; dieser sei vom Pflichtigen auch nicht angefochten worden. Dieser Betrag entspreche in etwa auch dem ersten Vertrag vom 5. Dezember 2007, worin für acht Tiefgaragenplätze eine zusätzliche Ausgleichszahlung seitens des Pflichtigen von Fr. ... vereinbart worden sei. Bei sieben Tiefgaragenplätzen ergebe sich damit ein Wert von Fr. ... abzüglich der Baukosten von Fr. ... Daraus resultiere ein Erlös von Fr. ..., was schliesslich zu einer Grundstückgewinnsteuer in der Höhe von Fr. ... führe. 3.2.2 Weiter erwog es, dass sämtliche Leistungen, die in kausalem Verhältnis zur Handänderung stünden, den massgeblichen Erlös bildeten, wobei es unerheblich sei, ob der Käufer bzw.

Tauschvertragspartner oder ein Dritter Leistungen erbringe oder ob der Dritte eine nahe stehende Person des Käufers sei. Es genüge, wenn die Leistung des Dritten im Tauschvertrag als Gegenleistung für den Abtausch des Grundstücks des Verkäufers bzw. Abtauschenden aufgeführt werde. Vorliegend gelte die Werkunternehmerin F AG als solche Drittperson, die aufgrund ihrer Nähe zu D bereit gewesen sei, die Tiefgaragenparkplätze zu einem Vorzugspreis zu erstellen. Vorliegend spiele die sogenannte Zusammenrechnungspraxis aber keine massgebende Rolle, da jene die Erstellung einer Baute auf dem verkauften bzw. abgetauschten Grundstück betreffe und sich die Praxis durch ein Zusammenwirken zwischen dem Werkunternehmer und dem Verkäufer auszeichne. Hier gehe es jedoch um das Verhältnis zwischen Werkunternehmer und Erwerber.

3.3 Eine Minderheit der Kammer des Steuerrekursgerichts stellte sich auf den Standpunkt, für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer sei grundsätzlich der Wert von unbebautem Land in der Wohn- und Mischzone der Gemeinde C heranzuziehen. Dieser belaufe sich auf Fr. .../m<sup>2</sup>. Der Ansatz des Pflichtigen von Fr. .../m<sup>2</sup> erscheine als eher günstig für die Steuergemeinde, weil der Verkehrswert angesichts der beschränkten Nutzungsmöglichkeiten einer Zwergparzelle von 66.3 m<sup>2</sup> tiefer liegen dürfte. Weil mit der Bewertung einer Zwergparzelle erhebliche praktische Schwierigkeiten verbunden seien und von einem Expertengutachten kein schlüssiges Ergebnis zu erwarten sei, rechtfertige es sich, dem Antrag des Pflichtigen zu folgen. Zur Begründung des Minderheitenantrags wurde ausgeführt, dass – entgegen der Ansicht der Mehrheit der Kammer des Steuerrekursgerichts – die besonderen, subjektiven Interessen des Bauherrn für die Bestimmung des Verkehrswerts ausser Acht gelassen werden müssten. Zwar sei D bereit gewesen, für die Arrondierung einen weit über dem Verkehrswert liegenden Preis zu bezahlen, weil das Baugrundstück ohne Einbezug von aKat.-Nr. 02 eine sehr ungünstige Form aufgewiesen hätte, was die Bebaubarkeit aufgrund des Grenzverlaufs und der zu beachtenden Abstandsvorschriften erheblich eingeschränkt hätte. Diese persönlichen Ansichten des Bauherrn seien jedoch unbeachtlich. Vielmehr sei massgebend, was ein hypothetischer Dritter mutmasslich zu bezahlen bereit gewesen wäre. Dies gelte selbst dann, wenn – wie hier – die "Luxusüberbauung" nur dank dem Tauschgeschäft in dieser Form habe realisiert werden können. Weiter erwog die Minderheit der Kammer, die Frage einer allfälligen Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn würde sich von Beginn weg nicht stellen, da zwischen D und der in X domizilierten F AG keinerlei personellen Verbindungen aktenkundig seien.

3.4 3.4.1 Der Pflichtige schliesst sich dem Minderheitsantrag an. Massgeblicher Erlös sei nur der Wert der eingetauschten Landanteile im Umfang von 66.3 m<sup>2</sup>. Der von der Vorinstanz angenommene Quadratmeterpreis von Fr. ... sei jedoch willkürlich hoch: In der betroffenen Steuergemeinde seien bis und mit 2011 nie derart hohe Preise erzielt worden, wie den Zahlen des statistischen Amtes des Kantons Zürich betreffend Preise für Wohnbauland für die Gemeinde C entnommen werden könne. Der Durchschnittspreis für unbebautes Land im Jahr 2011 in der Gemeinde C habe Fr. .../m<sup>2</sup> betragen bzw. Fr. .../m<sup>2</sup> (Modellpreis). Damit liege der beantragte Ansatz von Fr. .../m<sup>2</sup>, der anhand des Preises von Fr. ... für die abgetretene Fläche von 41 m<sup>2</sup> errechnet worden sei, an der obersten Grenze. Unbeachtlich seien die subjektiven Beweggründe von D. Die Steuerberechnung sei daher wie folgt vorzunehmen:

Anlagekosten Fr. ... Erlös (Verkehrswert des eingetauschten Lands entsprechend 66.3 m<sup>2</sup> à Fr. .../m<sup>2</sup>) Fr. ... Fr. ... Steuerpflichtiger Grundstücksgewinn Fr. ... Steuer gemäss § 225 Abs. 1 StG Fr. ... Ermässigung nach 12 Jahren = 26 % Fr. ... Grundstückgewinnsteuer Fr. ...

3.4.2 In Willkür verfallende die Vorinstanz auch hinsichtlich der Leistungen der F AG: Die

Annahme, deren Leistungen würden im Rechtsverhältnis zum Bauherrn begründet liegen, sei nicht bewiesen. Auch eine wirtschaftliche Verflechtung von Bauherr und Werkunternehmerin sei nicht ersichtlich. Im Übrigen stünden die Erwägungen der Vorinstanz, wonach als Erlös auch Leistungen von Dritten gelten, in krassem Gegensatz zum Wortlaut von § 222 StG, gemäss welchem als Erlös nur Leistungen des Erwerbers gelten. 3.5 Die Gemeinde C bringt in der Beschwerdeantwort vor, die Vertragsparteien des am 12. Oktober 2011 beurkundeten Nachtrags seien offensichtlich rechtsgeschäftlich miteinander verbunden gewesen. So sei die F AG, die die Tiefgaragenplätze für den Pflichtigen baue, gleichzeitig als Werkstellerin der ganzen Überbauung von D tätig. Da die vereinbarten Erstellungskosten für die Tiefgaragenplätze mit Fr. ... bzw. Fr. ... pro Parkplatz weit unter den Gestehungskosten liegen würden, sei zu vermuten, dass die F AG das Verlustgeschäft über den Werkpreis mit D kompensieren könne. 4. 4.1 Während der Pflichtige für die Berechnung des Tauscherlöses einzig auf den Wert für unbebautes Land abstellt, geht das Steuerrekursgericht davon aus, die Gegenleistung umfasse auch den Wert der sieben Tiefgaragenplätze. Vorgängig ist daher die massgebliche Berechnungsgrundlage zu klären. Ausgangspunkt hierfür bilden die beiden Verträge, die der Pflichtige mit D einerseits und – hinsichtlich des Nachtrags vom 12. Oktober 2011 – auch mit der F AG andererseits abgeschlossen hat. 4.2 Der erste, am 5. Dezember 2007 öffentlich beurkundete, Kaufvertrag zwischen dem Pflichtigen (Veräusserer) und D (Erwerber) beinhaltete folgendes Tauschgeschäft: Der Pflichtige überträgt D das Eigentum an der Liegenschaft Kat.-Nr. 02, während dieser sich im Gegenzug verpflichtet, "acht fertig erstellte Parkplätze in der geplanten Unterniveaugarage auf Kat.-Nr. 03 zu übertragen." Dabei sollte die Übertragung der Parkplätze "mittels separatem Vertrag " erfolgen , " sobald die rechtlichen Voraussetzungen (Begründung Stockwerkeigentum/Miteigentumsanteile bzgl. der Unterniveaugarage) für einen Übertrag vorliegen." Weiter verpflichtete sich der Veräusserer, Fr. ... "anlässlich der Eigentumsübertragung der Miteigentumsanteile an der Tiefgarage (8 Parkplätze)" an D zu überweisen, sowie weitere Fr. ... "nach Fertigstellung der acht Parkplätze". Mit "Nachtrag zum Kaufvertrag/Tauschvertrag mit werkvertraglichen Abreden" vom 12. Oktober 2011 schlossen die Vertragsparteien den erwähnten "separaten" Vertrag, wobei sich zusätzlich die F AG als Werkunternehmerin verpflichtete, "auf dem Grundstück GBBL 01, in der Gemeinde C, im Eigentum von Herr D" eine Tiefgarage zu erstellen . Überdies vereinbarten D und der Pflichtige, dass "anstelle der im öffentlich beurkundeten Vertrag vom 05.12. 2007 genannten 8 Parkplätze (Miteigentumsanteile) [...] nur noch 7 Parkplätze als Gegenleistung verkauft [werden]." Im Weiteren wurden die sieben Miteigentumsanteile, die dem Pflichtigen übertragen werden sollten, genau bezeichnet (Grundbuch Blatt 05 sowie Grundbuch Blatt

## **E. 6**

4 ; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 222 N. 6 mit weiteren Hinweisen ). Daraus ergibt sich, dass bei Tauschgeschäften die Formel über das Missverhältnis von 25 % nicht zur Anwendung gelangt, beziehungsweise ein solches Missverhältnis nicht gegeben sein muss (vgl. RB 1979 Nr. 64; VGr, 10. Februar 1999, SR.98.00053, E. 2c, nicht auf [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch) veröffentlicht). Diese Grundsätze sind auch anwendbar, wenn die Parteien den Grundstücktausch nicht in die Form eines Tauschvertrags kleiden, sondern in gegenseitige Kaufverträge und der eine Vertrag nicht ohne den andern abgeschlossen worden wäre bzw. die äusserlich getrennten gegenseitigen Kaufverträge eine wirtschaftliche Einheit bilden (RB 1979 Nr. 64).

## **E. 07**

– 011, jeweils Kat.-Nr. 04) und dem Pflichtigen das ausschliessliche Benützungsrecht an Autoeinstellplatz Nr. 1 sowie an den Autoabstellplätzen Nr. 7 –

## **E. 12**

ingeräumt. Gegenüber dem Vertrag vom 5. Dezember 2007 wurde schliesslich der Kaufpreis (zugunsten des Pflichtigen) modifiziert, indem jener von Fr. ... auf Fr. ... herabgesetzt wurde. Indessen hatte der Pflichtige neu der Werkunternehmerin einen Betrag von Fr. ... für die Erstellung der Tiefgaragenplätze zu bezahlen. 4.3 Aus dem Gesagten ergibt sich, dass es sich beim zuerst geschlossenen Kaufvertrag vom 5. Dezember 2007 um einen Grundvertrag handelte. Gestützt auf denselben sollte später ein Vollzugsvertrag abgeschlossen werden, sobald die rechtlichen Voraussetzungen hierfür gegeben sein würden (zur Koordination mehrerer Verträge der gleichen Parteien, vgl. Rainer Schumacher, Vertragsgestaltung, Zürich 2004, N. 869 ff.). Der Vollzug des Grundvertrags erfolgte vorliegend mit Abschluss des "Nachtrags" vom 12. Oktober 2011. Dass der Nachtrag nicht etwa bezweckte, den ersten Vertrag aufzuheben, wie der Pflichtige glauben machen will, sondern vielmehr den Grundvertrag zu erfüllen, wird zum einen deutlich durch die ausdrückliche Bezugnahme und den Verweis auf den Kaufvertrag vom 5. Dezember 2007, zum andern durch die eindeutige Bezeichnung des zweiten Vertrags als "Nachtrag zum Kaufvertrag/[...]". Gegenüber dem ersten Vertrag wurden im Nachtrag jedoch einige wichtige Änderungen vorgenommen, so hinsichtlich der Höhe des Kaufpreises und der Anzahl der zu übertragenden Parkplätze. Abgesehen von der Anzahl der Parkplätze blieb es aber dabei, dass dem Pflichtigen als Gegenwert Miteigentumsanteile an der Unterniveaugarage in Form von sieben Parkplätzen übereignet werden sollten und nicht bloss Miteigentumsanteile an unbebautem Land. Diese Parkplätze konnten überdies einzig vom zivilrechtlichen Eigentümer der Tiefgarage übereignet werden, obwohl in Ziff. II. A. des "Nachtrags" missverständlich festgehalten wird, "Herr A erwirbt [...] von der erstellenden Partei die zu erstellenden Miteigentumsanteile an der Tiefgarage und an den gemeinschaftlichen Anlagen...". Zivilrechtlicher Eigentümer der zu erstellenden Tiefgarage ist aber unstreitig D und nicht die F AG als Werkerstellerin. Daran ändert auch nichts, dass der Pflichtige in Abweichung vom Grundvertrag gemäss "Nachtrag" die Erstellungskosten nicht via Bauherrn (D) begleichen sollte, sondern direkt bei der Werkerstellerin. Steht damit fest, dass der Erlös für das abgetauschte Grundstück in der Übertragung von sieben Parkplätzen bestand, wäre es unter den vorliegenden besonderen Umständen sachwidrig, für die Verkehrswertberechnung auf den Zeitpunkt des Vollzugs des Tauschgeschäfts abzustellen (vgl. E. 2.3). Denn zu diesem Zeitpunkt war das Grundstück noch unbebaut, eine rechtskräftige Baubewilligung für die Tiefgarage lag aber vor und der Bau der Tiefgarage sollte zeitnah, spätestens im Frühjahr 2012 (mit Erstreckungsmöglichkeit um sechs Monate), erfolgen. Für die Berechnung des Erlöses hat das Steuerrekursgericht daher zu Recht auf den Marktwert für sieben Tiefgaragenplätze abgestellt. Dies gilt ungeachtet dessen, ob der Bau tatsächlich realisiert wurde oder nicht, wobei sich Letzteres der Kenntnis des Gerichts entzieht. 4.4 Für die Festsetzung der Höhe des Erlöses hat das Steuerrekursgericht zutreffend erkannt, dass eine Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn zu unterbleiben hat. Eine allfällige Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn fiele nur in Betracht, wenn der Baulandkäufer mit dem Verkäufer einen Generalunternehmer-Werkvertrag abgeschlossen hätte, worin die Erstellung einer Baute auf dem Kaufgrundstück durch den Verkäufer vereinbart worden wäre und zwischen

Landveräusserer und Werkunternehmer Identität vorliegen würde (vgl. BGE 131 II 722; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N. 54 ff., insbesondere N. 63). Dies ist hier klarerweise nicht der Fall, da Landveräusserer und Werkunternehmerin unterschiedliche (natürliche und juristische Personen) sind, selbst wenn sie wirtschaftlich miteinander verbunden sein sollten. Ob es sich bei dem von der Werkunternehmerin mit dem Pflichtigen vereinbarten Erstellungspreis von Fr. ... um einen Vorzugspreis handelte, wie die Gemeinde C vorbringt (vgl. E. 3.5), kann damit offenbleiben. 4.5 Sodann erscheint der geschätzte Wert pro Parkplatz von Fr. ... nicht als willkürlich: Zwar hat die Gemeinde C als Referenzobjekt ein Objekt angegeben, das aktuell auf [www.homegate.ch](http://www.homegate.ch) zum Verkauf steht, wobei als Vergleichsobjekte für die Verkehrswertberechnung grundsätzlich nur Objekte in Frage kommen, die vor dem Stichtag den Eigentümer gewechselt haben und mit Bezug auf Lage, Form, Zonenangehörigkeit und Erschliessungsgrad nahezu gleiche oder doch weitgehend ähnliche Eigenschaften wie die zu schätzende Parzelle aufweisen (vgl. E. 2.4). In Anbetracht dessen, dass die Grundsteuerbehörde über ein weites Ermessen bei der Verkehrswertschätzung verfügt (vgl. E. 2.5) und der geschätzte Wert vom Pflichtigen auch nicht bestritten wurde und sich der Wert im Rahmen dessen hält, was üblicherweise für Tiefgaragenplätze verlangt wird, ist die vom Steuerrekursgericht vorgenommene, folgende Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zu bestätigen: Anlagekosten Fr. ... Erlös (7 x Fr. ... abzüglich Erstellungskosten von Fr. ...) Fr. ... Fr. ... Steuerpflichtiger Grundstückgewinn Fr. ... Steuer gemäss § 225 Abs. 1 StG Fr. ... Ermässigung nach 12 Jahren = 26 % Fr. ... Grundstückgewinnsteuer Fr. ... Dies führt zur Abweisung der Beschwerde. 5. Die Kosten sind dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG) und es steht ihm 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).

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