

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00064 vom 16. November 2011

ZH Verwaltungsgericht, 2011-11-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00064

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00064 du 16 novembre 2011

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00064 del 16 novembre 2011

Regeste

Grundstückgewinnsteuer (3. Rechtsgang) | Gutachten über den Verkehrswert vor 20 Jahren
Das Steuerrekursgericht hat sich bei der Einholung des Ergänzungsgutachtens vollumfänglich an den Rückweisungsentscheid des Verwaltungsgerichts gehalten (E. 1.1). Das von den Pflichtigen im Beschwerdeverfahren eingereichte Privatgutachten ist als unzulässiges Novum aus dem Recht zu weisen, nachdem sie dieses bereits im Rekursverfahren hätten einreichen können (E. 2). Gerichtliche Überprüfung von amtlichen Gutachten (E. 3.2). Nachdem zwei unabhängige amtliche Gutachter in nachvollziehbarer Weise denselben Verkehrswert vor 20 Jahren ermittelt haben, hat das Steuerrekursgericht zu Recht auf diesen Wert abgestellt. Die dagegen erhobenen Einwände in der Beschwerde und im Privatgutachten erweisen sich als unbegründet (E. 3.3-3.5). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

zum Preis von Fr. ... an die C AG. In der Folge auferlegte ihnen der Ausschuss Finanzen/Steuern/Liegenschaften des Stadtrats D am 20. Januar 2009 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. Die dagegen erhobene Einsprache wies der Ausschuss am 6. April 2009 ab. B. Den Rekurs der Pflichtigen hiess die Steuerrekurskommission III (heute Steuerrekursgericht) am 24. November 2010 teilweise gut. Sie setzte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ... herab, nachdem sie ein Gutachten über den Verkehrswert vor zwanzig Jahren eingeholt hatte. C. Das Verwaltungsgericht hiess die dagegen erhobene Beschwerde am 28. September 2011 wegen Mängeln des Gutachtens teilweise gut und wies die Sache zum Neuentscheid an das Steuerrekursgericht zurück (Entscheidung SB.2011.00010). II. A. Nach Einholung eines Nachtragsgutachtens erhöhte das Steuerrekursgericht die Grundstückgewinnsteuer mit Entscheidung vom 25. September 2012 auf Fr. Weil es bei dieser reformatio in peius das rechtliche Gehör der Pflichtigen verletzt hatte, wies das Verwaltungsgericht die Sache mit Entscheidung vom 17. April 2013 (SB.2012.00158) an das Steuerrekursgericht zurück. B. In der Folge setzte das Steuerrekursgericht einen neuen Gutachter ein, der sich in einem Ergänzungsgutachten zu den Einwänden der Pflichtigen äusserte. Schliesslich hiess es mit Entscheidung vom 13. Mai 2014 den Rekurs wiederum teilweise gut und setzte die Grundstückgewinnsteuer – wie bereits im ersten Rechtsgang – auf Fr. ... herab. III. Mit Beschwerde vom 3. Juli 2014 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, die Sache sei an das Steuerrekursgericht zur Einholung eines neuen Gutachtens zurückzuweisen. Weiter sei das erste Gutachten als unverwertbar aus dem Recht zu weisen und sämtliche von ihnen bezahlten Gutachterkosten seien zurückzuerstatten. Zudem verlangten sie eine Parteientschädigung. Das Steuerrekursgericht schloss am 7. Juli 2014 auf Abweisung der

Beschwerde. Das Steueramt der Stadt D liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Die Pflichtigen erheben mehrere formelle Rügen gegen den angefochtenen Entscheid. Auf diese ist vorab einzugehen. 1.1 Die Pflichtigen bringen vor, der Gutachter habe die Expertenfrage gemäss prozessleitender Verfügung nicht beantwortet. Er hätte den Verkehrswert des Grundstücks aufgrund einer eigenen Expertise ermitteln müssen und sich nicht darauf beschränken dürfen, lediglich die Plausibilität des ersten Gutachtens zu prüfen. 1.1.1 Das Verwaltungsgericht hat die Sache im 2. Rechtsgang mit Entscheid vom 17. April 2013 (SB.2012.00158) wegen einer Gehörsverletzung zurückgewiesen, weil das Steuerrekursgericht die Einwände der Pflichtigen gegen das Nachtragsgutachten zu Unrecht nicht berücksichtigt hatte. In der Folge hat das Steuerrekursgericht einen Experten damit beauftragt, die Einwände der Pflichtigen gegen das Nachtragsgutachten zu prüfen. Damit hat es sich vollumfänglich an die Anordnung des Verwaltungsgerichts im Rückweisungsentscheid gehalten. Die Auffassung der Pflichtigen, das Steuerrekursgericht hätte ein neues Gutachten über den Verkehrswert einholen müssen, findet dagegen im Rückweisungsentscheid keine Stütze. 1.1.2 Auch die von den Pflichtigen kritisierte Expertenfrage ist nicht zu beanstanden. Streitig ist nach wie vor, wie hoch der Verkehrswert der Liegenschaft am Stichtag gewesen ist. Folglich hat das Steuerrekursgericht dem neuen Experten zu Recht dieselbe Frage gestellt wie dem ersten Gutachter. Dass sich der neue Experte darauf zu beschränken hatte, den Verkehrswert unter Berücksichtigung der bereits erstellten Gutachten und in Auseinandersetzung mit den diesbezüglichen Einwänden der Pflichtigen zu ermitteln, anstatt ein von Grund auf neues Gutachten zu erstellen, ergab sich wie erwähnt aus dem verwaltungsgerichtlichen Rückweisungsentscheid. Wie das Verwaltungsgericht dort klar festgehalten hat, hatte sich das Steuerrekursgericht im 3. Rechtsgang ausschliesslich mit den Einwendungen der Pflichtigen des 2. Rechtsgangs auseinanderzusetzen. Auch wenn man diese Einschränkung der Klarheit halber durchaus in die Expertenfrage hätte aufnehmen können, war dies angesichts des den Parteien bekannten Rückweisungsentscheids nicht notwendig. Von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs bzw. einem treuwidrigen Verhalten des Steuerrekursgerichts kann deshalb keine Rede sein. 1.1.3 Zusammenfassend erweisen sich die Einwände der Pflichtigen betreffend Überprüfungsbefugnis des Experten bzw. bezüglich Expertenfrage als unbegründet. 1.2 Soweit die Pflichtigen erneut die Unabhängigkeit des Erstgutachters infrage stellen, ist auf den Entscheid des Verwaltungsgerichts im 1. Rechtsgang vom 28. September 2011 (SB.2011.00010 = ZStP 21 [2012], 90 ff.) zu verweisen. Das Verwaltungsgericht hat dort die Unabhängigkeit des ersten Gutachters bejaht (E. 3). Die Pflichtigen bringen keine neuen Umstände vor, die eine abweichende Beurteilung rechtfertigen würden.

E. 2.1

Die Pflichtigen rügen, auch das Ergänzungsgutachten des neuen Experten sei fachlich ungenügend und deshalb nicht verwertbar. Sie stützen sich dabei hauptsächlich auf eine Stellungnahme eines Sachverständigen, den sie privat hinzugezogen haben. Die Stellungnahme datiert vom 24. Juni 2014 und ist damit erst nach Ausfällung des angefochtenen Entscheids vom 13. Mai 2014 erstellt worden; es handelt sich somit um ein Novum.

E. 2.2

Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt ein Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren

behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (vgl. VGr, 25. August 2010, SB.2010.00055, E. 1.2). Das Novenverbot soll verhindern, dass im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht Unterlagen nachgereicht werden, die bereits in einem früheren Verfahrensstadium hätten eingebracht werden können. Denn angesichts der auf Rechtsverletzungen beschränkten Kognition des Verwaltungsgerichts (§ 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]) und der grundsätzlich umfassenden Kognition des Steuerrekursgerichts (§ 147 Abs. 3 StG) macht es wenig Sinn, wenn der Prozessstoff vor Verwaltungsgericht trotz dessen eingeschränkter Kognition weiter ausgebaut werden kann. Für die Zulässigkeit von nachgereichten Unterlagen stellt sich deshalb vorab die Frage, ob diese bereits im Rekursverfahren hätten eingereicht werden können.

E. 2.3

Das Steuerrekursgericht hat die Parteien mit Verfügung vom 20. Dezember 2013 aufgefordert, zum Ergänzungsgutachten Stellung zu nehmen. Nach mehrmaliger Fristerstreckung haben sich die Pflichtigen – nach "Prüfung mit den beigezogenen Experten" – mit Stellungnahme vom 20. März 2014 zum Ergänzungsgutachten vernehmen lassen. Weshalb sie in der Folge – und erst nach Ausfällung des angefochtenen Entscheids – erneut einen Experten zur Überprüfung des Ergänzungsgutachtens zu Rate gezogen haben, ist nicht ersichtlich. Zumindest hatten sie wie erwähnt Gelegenheit gehabt, sich bereits im Rekursverfahren umfassend zum Ergänzungsgutachten zu äussern. Nachdem sie dies am 20. März 2014 getan haben und etwa auch nicht mit dem Hinweis, dass für eine detailliertere Stellungnahme mehr Zeit benötigt werde, um eine längere Fristerstreckung ersucht haben, ist das Privatgutachten vom 24. Juni 2014 – das sich ausschliesslich mit dem Ergänzungsgutachten und nicht etwa mit dem angefochtenen Entscheid auseinandersetzt – als unzulässiges Novum aus dem Recht zu weisen. Im Übrigen erscheint es rechtsmissbräuchlich, bewusst erst vor Verwaltungsgericht ein Privatgutachten einzureichen, wenn eine frühere Einreichung wie im vorliegenden Fall möglich und geradezu geboten gewesen wäre.

E. 3.1

Die Grundstücksgewinnsteuer wird erhoben von den Gewinnen, 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 übersteigt (§ 219 Abs. 1 StG). Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Liegt die massgebende Handänderung mehr als zwanzig Jahre zurück, darf der Steuerpflichtige den Verkehrswert des Grundstücks vor zwanzig Jahren in Anrechnung bringen (§ 220 Abs. 1 und 2 StG). 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 (vgl. VGr, 28. September 2011, SB.2011.00010 = ZStP 21 [2012], 90 ff., E. 2.1).

E. 3.2

Amtliche Gutachten unterliegen wie Privatgutachten der freien Beweiswürdigung durch die erkennende Behörde. Während Privatgutachten die Aussagekraft einer Parteibehauptung zukommt, gelten amtliche Gutachten als Beweismittel. Im Gegensatz zum Privatgutachter wird der amtliche Gutachter von der erkennenden Behörde ausgewählt, instruiert und

darauf hingewiesen, dass er unter Strafandrohung steht. Folglich besitzt das Privatgutachten wegen der fehlenden Neutralität des Gutachters nicht denselben Rang wie ein amtliches Gutachten. Von einem amtlichen Gutachten darf nicht ohne zwingende Gründe abgewichen werden. Die erkennende Behörde kann sich deshalb bei der Beweiswürdigung auf die Prüfung beschränken, ob das amtliche Gutachten 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 gehabt hat (vgl. VGr, 16. November 2011, SB.2011.00018 = ZStP 21 [2012], 323 ff., E. 2.3 f.).

E. 3.3.1

Wie das Verwaltungsgericht bereits im ersten Rechtsgang festgehalten hat, steht für die Bestimmung des Verkehrswerts von unüberbautem oder mit Abbruchobjekten überbautem Land 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. 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. Diesbezügliche Unterschiede beeinträchtigen die Vergleichstauglichkeit nicht, doch muss ihnen durch Preiszuschläge oder -abzüge angemessen Rechnung getragen werden (vgl. VGr, 28. September 2011, SB.2011.00010 = ZStP 21 [2012], 90 ff. , E. 2.2). Das Verwaltungsgericht hat die im ersten Gutachten vom 14. Oktober 2010 angewandte Vergleichsmethode denn auch nicht beanstandet, allerdings erwogen, dass sich das Vergleichsobjekt "S1" kaum als taugliche Vergleichsbasis eignen dürfte bzw. aus dem Gutachten klar und detailliert hervorgehen müsse, inwieweit den Unterschieden zwischen den Vergleichsobjekten und dem zu bewertenden Grundstück durch Zu- und Abschläge Rechnung getragen worden ist (vgl. VGr, 28. September 2011, SB.2011.00010 = ZStP 21 [2012], 90 ff. , E. 4.2).

E. 3.3.2

Im zweiten Rechtsgang hat sich derselbe Gutachter in einem Nachtragsgutachten mit den Einwänden des Verwaltungsgerichts auseinandergesetzt. Er hat erwogen, dass es im fraglichen Zeitraum keine adäquaten Alternativen zum Vergleichsobjekt "S1" gebe, und sich mit den Einwendungen der Pflichtigen zur Eignung dieses Vergleichsobjekts auseinandergesetzt (Ziff. 5.1 f. des Nachtragsgutachtens). In der Folge hat der Experte detailliert begründet, mit welchen Preiszu- und abschlägen er den Unterschieden zwischen dem zu bewertenden Grundstück und den Vergleichsobjekten Rechnung getragen hat. So hat er insbesondere darauf hingewiesen, dass das zu bewertende Grundstück – im Gegensatz zu den Vergleichsobjekten – in einer Zone liege, in der Handels- und Dienstleistungsbetriebe nicht zulässig seien, was trotz höherer Baumassenziffer zu einem tieferen Landwert führe. In der Folge haben die Pflichtigen mit Schreiben ihres Privatgutachters vom 4. Juli 2012 zum Nachtragsgutachten Stellung genommen. Dabei haben sie insbesondere den Preisabschlag wegen der Zonenzugehörigkeit gerügt. Der Experte habe eine nicht nachvollziehbare Berechnung vorgenommen; bereits kleine Änderungen bei den gutachterlichen Annahmen würden zu einem völlig anderen Verkehrswert führen. Man könne in der Rechnung mit durchaus plausiblen Annahmen fast jedes beliebige Ergebnis erzeugen. Zudem habe der Experte einen wesentlichen Sachverhalt – die Immobilienblase zwischen 1985 und 1989 – ausser Acht gelassen.

E. 3.3.3

Im Ergänzungsgutachten vom 15. Dezember 2013 hat sich ein zweiter unabhängiger Experte mit den vorher dargelegten Einwänden der Pflichtigen gegen das Nachtragsgutachten auseinandergesetzt. Er hat ausführlich zum "Kanzleifehler" im Erst- und im Nachtragsgutachten Stellung genommen und in der Folge eine eigene Plausibilitätsrechnung mittels Sachwertverfahrens vorgenommen, die die Ergebnisse des Erstgutachtens bestätigt hat. Ebenso hat er sich ausführlich mit den Einwendungen der Pflichtigen bezüglich Immobilienblase auseinandergesetzt und erwogen, dass es fraglich sei, ob die Blasenbildung auch Industriegrundstücke erfasst habe und wenn ja, seien keine Hinweise erkennbar, dass der Referenzpreis bei damaligen Transaktionen je in der Höhe des von den Pflichtigen vertretenen Quadratmeterpreises von Fr. 600.- gewesen sei.

E. 3.4

Selbst wenn das Privatgutachten nicht aus dem Recht zu weisen wäre, könnten die darin erhobenen Rügen – und die in der Beschwerde selber vorgebrachten Einwände – den angefochtenen Entscheid nicht ernsthaft infrage stellen.

E. 3.4.1

In der Beschwerde (S. 7 f.) wird das Ergänzungsgutachten pauschal gerügt, ohne dass sich die Pflichtigen substantiiert mit den Erwägungen des Zweitgutachters auseinandersetzen. So wird vorgebracht, dass sich der Zweitgutachter den Erkenntnissen der Immobilienschätzungslehre verweigere, die nach der Immobilienblase gewonnen worden seien, ohne zu präzisieren, welche Erkenntnisse damit angesprochen werden und inwieweit diese Einfluss auf die Schätzung gehabt hätten. Ebenso wird pauschal behauptet, dass sich der Zweitgutachter auf die Aussagen des Erstgutachters verlasse, ohne diese kritisch zu überprüfen. Dabei ist anzumerken, dass der Zweitgutachter die Ergebnisse des Erstgutachters gerade nicht unbesehen übernommen hat, sondern vielmehr mit einer eigenen Berechnung verifiziert hat. Weiter wird pauschal eine Gehörsverletzung gerügt, ohne dass ersichtlich wäre, welche Daten der Zweitgutachter den Pflichtigen und dem Gericht vorenthalten haben soll. Damit ist entgegen der Auffassung der Pflichtigen nicht ersichtlich, weshalb die von den Gutachtern angewandten Bewertungsmodelle untauglich sein sollten.

E. 3.4.2

Im Privatgutachten vom 24. Juni 2014 wird vorab auf den Berechnungsfehler Bezug genommen, der dem Erstgutachter unterlaufen sei. Es trifft zu, dass die Rechnung des Erstgutachters in Bezug auf die verwendeten Zahlen für die Geschosshöhen nicht nachvollziehbar ist bzw. er offensichtlich nicht mit jenen Zahlen gerechnet hat, die er im Gutachten ausweist. Zu berücksichtigen ist aber, dass der Gutachter bei der Schätzung zwingend gewisse Annahmen zu treffen hat und ihm dabei ein weites Ermessen zusteht. Wie auch der Privatgutachter eingesteht, kann das Schätzergebnis je nach getroffener Annahme erheblich variieren. Dass die vom Erstgutachter in der Rechnung tatsächlich verwendeten Geschosshöhen nicht plausibel sind bzw. sich unter keinen Umständen rechtfertigen lassen, wird weder in der Beschwerde noch im Privatgutachten geltend gemacht. Vielmehr wird pauschal ausgeführt, dass der Erstgutachter die Berechnung dergestalt manipuliert habe, damit eine möglichst hohe Grundstückgewinnsteuer resultiere, wofür es indessen keinerlei Anhaltspunkte gibt.

E. 3.4.3

Im Privatgutachten wird weiter die Plausibilitätsrechnung des Zweitgutachters mittels Sachwertmethode kritisiert. Ihm wird vorgeworfen, veraltete Literatur und nicht mehr aktuelles Zahlenmaterial verwendet zu haben, was das Ergebnis erheblich verfälsche. Hätte der Zweitgutachter korrekt gemäss der aktuell gültigen Theorie des Privatgutachters gerechnet, wäre er auf einen Quadratmeterpreis von Fr. 474.- anstatt Fr. 416.- gekommen, was eine Differenz von rund 13 % bedeutet. Wie das Verwaltungsgericht bereits in früheren Entscheiden festgehalten hat, sind Schätzungen per se mit einer gewissen Ungenauigkeit behaftet, sodass Abweichungen bis zu 10 % bei mehreren Schätzungen ohne Weiteres vorkommen können (vgl. VGr, 16. November 2011, SB.2011.00018 = ZStP 21 [2012], 323 ff., E. 3.2.2). Teilweise werden selbst Abweichungen von bis zu 20 % als normal eingestuft (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 220 N. 135). Weil auch hier der Zweitgutachter für seine Schätzung notwendigerweise gewisse Annahmen treffen musste und ihm dabei wie erwähnt ein grosses Ermessen zustand, kann selbst eine Differenz von 13 % zum Schätzwert eines Privatgutachtens, in dem die Annahmen mutmasslich zugunsten des Auftraggebers getroffen werden, nicht als erheblich bezeichnet werden.

E. 3.4.4

Zuletzt wird im Privatgutachten gerügt, der Zweitgutachter habe die Marktsituation zwischen 1986 und 1991 ausser Acht gelassen. Der Privatgutachter beschränkt sich hier darauf, seine Sicht der Dinge darzulegen und den Zweitgutachter namentlich dann zu kritisieren, wenn er von der publizierten Lehrmeinung des Privatgutachters abgewichen ist, ohne im Einzelnen substantiiert darzulegen, inwieweit die Auffassung des amtlichen Gutachters unrichtig ist. Deshalb ist darauf nicht näher einzugehen.

E. 3.5

Zusammenfassend haben zwei unabhängige amtliche Gutachter in nachvollziehbarer Weise einen Quadratmeterpreis von rund Fr. 405.- ermittelt, was im Rahmen der bei Gerichtsgutachten beschränkten Kognition (vgl. E. 3.1) nicht zu beanstanden ist. Damit gibt es keine Veranlassung, von den amtlichen Gutachten abzuweichen, weshalb das Steuerrekursgericht zu Recht darauf abgestellt hat. Bei diesem Ergebnis sind die Kosten- und Entschädigungsfolgen des Rekursentscheids nicht abzuändern, nachdem das Steuerrekursgericht die Gutachterkosten zu Recht als Teil der Verfahrenskosten gemäss Verfahrensausgang verlegt hat (vgl. auch VGr, 16. November 2011, SB.2011.00018 = ZStP 21 [2012], 323 ff., E. 3.1). Damit ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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