



Entscheid

6. Mai 2013

Mitwirkend:

Abteilungsvizepräsidentin Micheline Roth, Steuerrichter Christian Mäder, Steuerrichter
Marcus Thalmann und Gerichtsschreiberin Barbara Collet

In Sachen

A AG,

vertreten durch B AG,

Rekurrentin,

gegen

Stadt C,

vertreten durch den Finanzausschuss,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Am 2008 veräusserte die A AG (nachfolgend die Pflichtige) die Gewerbeliegenschaft Kat.Nr. ... an der ...strasse 2 in der Gemeinde C an die D AG mit Sitz in E, zu einem Preis von Fr. 77'500'000.-. Mit Veranlagungsentscheid vom 19. Februar 2009 auferlegte der Finanzausschuss der Stadt C der Pflichtigen eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 1'366'480.- bei einem steuerpflichtigen Gewinn von Fr. 6'858'900.-. Der Gewinnberechnung wurde dabei ein Verkehrswert vor 20 Jahren von Fr. 65'400'000.- zu Grunde gelegt.

B. In ihrer Einsprache vom 25. März 2009 liess die Pflichtige beantragen, den Verkehrswert vor 20 Jahren mit Fr. 75'202'000.- zu berücksichtigen, eventualiter mit Fr. 78'356'000.-, womit sich eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 0.- ergebe. Unter Zugrundelegung der im Jahr 1988 erzielten Mieterträge setzte der Finanzausschuss mit Einspracheentscheid vom 11. Februar 2010 den Verkehrswert vor 20 Jahren auf Fr. 60'380'000.- herab und erhöhte damit die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 2'370'480.-.

C. Mit Rekurs vom 18. März 2010 liess die Pflichtige beantragen, die Grundstückgewinnsteuer sei auf Fr. 83'000.- herabzusetzen, ausgehend von einem Verkehrswert vor 20 Jahren in Höhe von Fr. 71'820'000.-. Eventualiter sei die Grundstückgewinnsteuer unter Zugrundelegung eines Verkehrswerts vor 20 Jahren von Fr. 76'668'928.- mit Fr. 0.- zu veranlagern. Zudem sei der Pflichtigen die bereits zu viel entrichtete oder noch zu entrichtende Grundstückgewinnsteuer zuzüglich des anwendbaren Guthabenzinses zurückzuerstatten. Des Weiteren beantragte sie eine Parteientschädigung.

In seiner Rekursantwort vom 21. Mai 2010 beantragte der Finanzausschuss der Stadt C, den Rekurs unter Kosten- und Entschädigungsfolgen abzuweisen.

D. Mit Verfügung vom 9. Juni 2010 ordnete die Referentin des Steuerrekursgerichts ein Gutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft vor 20 Jahren an.

Gleichzeitig schlug sie den Parteien vor, F, dipl. Arch. ETH, mit der Erstellung des Gutachtens zu beauftragen. Die von der Pflichtigen erhobenen Einwendungen gegen die Fachkenntnisse des vorgeschlagenen Experten sowie der Antrag, die Expertenfrage dahingehend zu ergänzen, dass der Experte eine bestimmte Bewertungsmethode sowie die Akten der Pflichtigen zu berücksichtigen habe, wurde mit Verfügung vom 12. Juli 2010 abgewiesen und F wurde als Experte mit der Erstellung des Gutachtens betraut.

Am ... Januar 2011 fand im Beisein der Parteien und des Experten F ein Augenschein vor Ort mit einer anschliessenden Referentenaudienz statt.

Nachdem die Pflichtige mit Eingabe vom 23. Februar 2011 weitere Unterlagen eingereicht hatte, erstattete der Experte am März 2011 sein Gutachten und schätzte den Verkehrswert von Kat.Nr. ..., ...strasse 2, C, per 1988 auf Fr. 63'900'000.-.

Während die Rekursgegnerin keine Stellungnahme zum Gutachten einreichte, liess die Pflichtige mit Eingabe vom 13. Mai 2011 verschiedene Einwendungen vorbringen, insbesondere betreffend die Höhe der Rückstellungen, die der Experte bei der Berechnung des Verkehrswerts nach der DCF-Methode angenommen hatte.

Mit Verfügung vom 17. Mai 2011 wurde ein Nachtragsgutachten angeordnet. Daraufhin liess die Pflichtige am 9. August 2011 dem Experten weitere Unterlagen zukommen. Am 13. September 2011 erstellte der Experte das Nachtragsgutachten 1 und schätzte den Verkehrswert des streitbetroffenen Grundstücks auf Fr. 71'280'000.-. wobei er neu hinsichtlich der beiden Hauptmieter G und H Abzahlungsraten von Darlehen der Pflichtigen als Mietertrag berücksichtigte. Hiergegen wurden allein von der Rekursgegnerin Einwendungen erhoben. Sie beanstandete insbesondere, dass die Rückzahlungen der Werkpreisdarlehen durch die damaligen Mieter der Liegenschaft keinen Mietertrag darstellen würden und somit nicht als Liegenschaftsertrag zu berücksichtigen seien. Mit Verfügung vom 15. Mai 2012 legte die Referentin ihre Rechtsauffassung dar und ordnete ein weiteres Nachtragsgutachten an, welches der Experte am Juli 2012 erstattete. Nunmehr legte der Experte den Verkehrswert per 1988 wiederum auf Fr. 63'900'000.- fest (nachfolgend Nachtragsgutachten 2).

In ihrer Stellungnahme vom 24. September 2012 stellte die Pflichtige insbesondere in Frage, ob die Abteilungsvizepräsidentin und Referentin Micheline Roth in

den Ausstand zu treten habe, da von ihr in der Verfügung vom 15. Mai 2012 eine Rechtsauffassung mit Bezug auf die vom Experten zu beantwortende Frage dargelegt worden sei. Ferner habe sie dem Experten auch ihre Rechtsauffassung mit Bezug auf den Grundsatz "Kauf bricht Miete" mitgeteilt. Es sei deshalb auch die Unbefangenheit des Experten anzuzweifeln, da dieser durch die Anordnung der Referentin in seiner Schätzungstätigkeit eingeschränkt worden sei. Die Grundstückgewinnsteuer sei aufgrund des ersten Nachtragsgutachtens zu veranlagern, eventualiter sei ein Obergutachten einzuholen. Die Rekursgegnerin erhob keine Einwendungen gegen das Nachtragsgutachten 2.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Nach dem in Art. 9 der Schweizerischen Bundesverfassung vom 18. April 1999 festgelegten Grundsatz von Treu und Glauben hat der Bürger unter bestimmten Voraussetzungen Anspruch auf den Schutz seines berechtigten Vertrauens in die Richtigkeit und Vollständigkeit behördlicher Auskünfte und Zusicherungen, wodurch das Prinzip der gesetzmässigen Verwaltung durchbrochen wird. Die Bindung an eine falsche Auskunft setzt dabei unter anderem voraus, dass diese von der zuständigen Behörde erteilt wurde oder dass der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, dass die Auskunft sich auf einen genau umschriebenen Sachverhalt bezog und vorbehaltlos erteilt wurde und dass ihre Unrichtigkeit für den Fragesteller nicht ohne weiteres erkennbar war. Erforderlich ist im Weiteren, dass der Adressat der Auskunft gestützt hierauf unwiderrufliche Dispositionen getroffen hat, die ihm im Fall einer gesetzmässigen Entscheidung zum Nachteil gereichen (VGr, 21. Mai 2003, SB.2003.00010 = ZStP 2004, 230; RB 1987 Nr. 51).

b) Die Pflichtige beantragt, entsprechend dem Schreiben des Steueramts der Stadt C vom 4. Juni 2008 betreffend Sicherstellung, nur eine Grundstückgewinnsteuer in Höhe von Fr. 400'000.- zu veranlagern. Die Zuständigkeit zur Veranlagung der Grundsteuern liegt jedoch ausschliesslich beim Gemeinderat oder einer von ihm ge-

wählten, unter dem Vorsitz eines seiner Mitglieder amtierenden Kommission (§ 210 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Dies war vorliegend dem Schreiben des Stadtsteueramts vom 4. Juni 2008 auch zu entnehmen, denn es wurde mit Bezug auf die Höhe der noch zu veranlagenden Grundstückgewinnsteuer ausdrücklich auf den Entscheid des Finanzausschusses der Stadt C hingewiesen.

Damit war für die im Übrigen rechtskundig vertretene Pflichtige klar erkennbar, dass es sich allein um eine Schätzung des Sicherstellungsbetrags der Grundstückgewinnsteuer handelte, und zwar durch den für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer nicht zuständigen Steuersekretär bzw. Leiter des Steueramts C. Die Pflichtige kann deshalb aus diesem Schreiben nichts zu ihren Gunsten ableiten.

2. Auf den Antrag, die "zu viel entrichtete oder noch zu entrichtende Grundstückgewinnsteuer sei zuzüglich des anwendbaren Guthabenzinses seit dem rechtlich massgebenden Datum zurückzuerstatten", ist nicht einzutreten. Denn hierbei handelt es sich um eine Angelegenheit des Steuerbezugs, welche in die Zuständigkeit des Gemeindesteueramts – und nicht der kommunalen Grundsteuerbehörde – fällt (§ 210 Abs. 2 StG in Verbindung mit § 206 und 172 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 209 N 20 und § 210 N 6; ZStP 2008, 329). Dem Steuerrekursgericht kommt hinsichtlich dieser Materie keine Entscheidungskompetenz zu.

3. a) Wer beim Vollzug des Steuergesetzes in einer Sache zu entscheiden oder an einer Verfügung oder Entscheidung in massgeblicher Stellung mitzuwirken hat, ist verpflichtet, in Ausstand zu treten, wenn er an der Sache ein persönliches Interesse hat (§ 119 Abs. 1 lit. a StG); mit einer Partei in gerader Linie oder in der Seitenlinie bis zum dritten Grad verwandt oder verschwägert oder durch Ehe, Verlobung oder Kindesannahme verbunden ist (lit. b); Vertreter einer Partei ist oder für eine Partei in der gleichen Sache tätig war (lit. c) oder aus andern Gründen in der Sache befangen sein könnte (lit. d).

b) Befangenheit ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung dann anzunehmen, wenn Umstände vorliegen, die geeignet sind, Misstrauen in die Unparteilichkeit eines Richters zu wecken. Solche Umstände können entweder das Verhältnis des

Richters zu den Verfahrensbeteiligten betreffen (Freundschaft, Feindschaft etc.) oder bestimmte institutionell-verfahrensmässige Aspekte (insbesondere sog. Vorbefassung, d.h. wenn der Richter bereits in einem früheren die gleichen Parteien betreffenden Verfahren oder auch nur Verfahrensabschnitt tätig geworden ist; vgl. zum an sich wertneutralen Begriff der Vorbefassung: Gerold Steinmann, St. Galler Kommentar BV, 2. A., 2008, Art. 30 N 12). In beiden Fällen wird nicht verlangt, dass der Richter deswegen tatsächlich befangen ist. Es genügt, wenn Umstände vorliegen, die den Anschein der Befangenheit zu begründen vermögen. Bei der Beurteilung des Anscheins der Befangenheit und der Gewichtung solcher Umstände kann nicht auf das subjektive Empfinden einer Partei abgestellt werden; das Misstrauen in die Unvoreingenommenheit muss vielmehr in objektiver Weise als begründet erscheinen (BGE 131 I 113; BGr, 23. Februar 2004 = Pra 2004 Nr. 74; BGE 126 I 68; BGr, 15. Mai 1992 = ZBl. 94, 84; BGr, 28. September 1990 = StR 1992, 494; BGE 116 Ia 28; BGr, 20. Oktober 1989 = ASA 59, 310; BGE 114 Ia 50, 114 Ia 278 und 97 I 91).

c) Die Beurteilung allfälliger Verfahrensfehler oder anderer Fehler des mit der Entscheidungsfindung befassten Richters kann jedoch allein im entsprechenden Rechtsmittelverfahren geltend gemacht werden. Behauptete Verfahrensfehler sind nämlich von vorneherein nicht geeignet, einen Ausstand zu begründen, so dass in diesen Fällen auf ein entsprechendes Gesuch nicht einzutreten ist (RB 1999 Nr. 2).

d) aa) In der Stellungnahme zum Nachtragsgutachten 2 wird von der Pflichtigen beantragt, über die Befangenheit der Abteilungsvizepräsidentin Micheline Roth zu entscheiden, da diese dem Experten F mit Verfügung vom 15. Mai 2012 und vor Erstellung des Nachtragsgutachtens 2 ihre Rechtsauffassung mit Bezug auf einen wesentlichen Streitpunkt in der durch den Experten zu beurteilenden Frage mitgeteilt habe.

bb) Damit werden von der Pflichtigen keine Ausstandsgründe mit Bezug auf die persönlichen Verhältnisse der Richterin Micheline Roth zu den Parteien geltend gemacht bzw. wird nicht behauptet, dass sie ein persönliches Interesse am Verfahren habe oder als Vertreterin der Parteien in gleicher Sache tätig gewesen sei. Vorgeworfen wird der als Referentin im vorliegenden Verfahren zuständigen Richterin Micheline Roth einzig, dem Experten gegenüber ihre Rechtsauffassung mit Bezug auf Rechtsfragen, die die Expertenfrage betreffen, mitgeteilt zu haben.

Richtig ist, dass mit Verfügung vom 15. Mai 2012 dargelegt worden ist, dass Darlehensrückzahlungen keine Mieterträge darstellten, was zur Folge habe, dass diese bei der Ertragswertermittlung einer Renditeliegenschaft nicht zur berücksichtigen seien. Ferner wurde dem Experten anlässlich einer Besprechung zur Erläuterung dieser Rechtsauffassung auf seinen Einwand hin mitgeteilt, dass zum vorliegenden Bewertungsstichtag zwar noch der Grundsatz von "Kauf bricht Miete" entsprechend dem damaligen OR gegolten habe. Nach der Rechtsprechung hätten aber mögliche künftige Mietzinserhöhungen nur insoweit in eine Renditeberechnung einbezogen werden können, wenn sie innert nützlicher Frist ohne Gerichtsrisiko hätten durchgesetzt werden können. Hierbei verwies die Vorsitzende auf den Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 205.

Mit Beanstandung dieses Vorgehens werden der Richterin Micheline Roth Verfahrensfehler vorgeworfen, welche für sich allein nicht eine Befangenheit bedeuten. Solche Rügen sind allein im entsprechenden Rechtsmittelverfahren geltend zu machen (BGE 115 Ia 400 S. 404 mit weiteren Hinweisen; RB 1999 Nr. 2). Die Voraussetzungen für ein Ausstandsbegehren fehlen damit, weshalb auf das Begehren nicht einzutreten ist.

cc) Des Weiteren wird die Unabhängigkeit bzw. Unbefangenheit des Experten F gerügt, da dieser unter Beachtung der seitens der Referentin geäußerten Rechtsauffassungen die Expertenfrage nicht uneingeschränkt habe beantworten können.

Festzuhalten ist zunächst, dass der Experte F seit über 10 Jahren für das Steuerrekursgericht in dieser Funktion tätig ist. Seine Fachkunde darf daher als erstellt gelten. Auch das Verwaltungsgericht, von dem mehrere auf Expertisen von F beruhende Entscheide des Steuerrekursgerichts beurteilt worden sind, hat dessen Kompetenz nie in Frage gestellt.

Es ist Aufgabe des Experten, sich in einem Gutachten unter Heranziehung seiner Fachkenntnisse zu Sachfragen und Tatsachen mit Bezug auf die durch das Gericht gestellte Expertenfrage zu äussern. Demgegenüber ist es Aufgabe des Gerichts, die Rechtsfragen zu würdigen und daraus Schlussfolgerungen zu ziehen und damit dem Experten unter Umständen auch Leitplanken zu setzen, innerhalb deren er seine Fachkenntnisse anzuwenden hat (vgl. Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwal-

tungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. A., 1999, § 7 N 22 ff.). Zudem hat auch der Experte bei der Beantwortung der Expertenfrage die Rechtsprechung zu beachten, dies zum Beispiel bei der Frage, wie der Verkehrswert vor 20 Jahren gemäss § 220 Abs. 2 StG zu ermitteln ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 121 ff.).

Allein aus dem Grund, dass der Experte die Rechtsauffassungen der Referentin bei der Beantwortung der Expertenfrage übernommen hat, kann damit keine Befangenheit des Experten gesehen werden, so dass dieser Vorwurf ins Leere stösst.

4. a) Zwischen den Parteien ist der Verkehrswert der Geschäftsliegenschaft "I" an der ...strasse 2 in C per ... 1988 strittig. Während die Rekursgegnerin von einem Verkehrswert vor 20 Jahren in Höhe von Fr. 60'380'000.- ausgeht beantragt die Pflichtige, diesen mit Fr. 71'820'000.-, eventualiter mit Fr. 76'668'928.-, zu berücksichtigen. Dabei sei entweder allein auf den Realwert abzustellen oder bei Berücksichtigung des Real- und Ertragswerts eine Gewichtung im Verhältnis 1:1 vorzunehmen.

b) In seinem Gutachten vom März 2011 ermittelte der Experte nach der Discounted Cash Flow (DCF)-Methode einen Verkehrswert per 1988 in Höhe von Fr. 63'900'000.-.

c) Die Pflichtige hielt dem Gutachten in ihrer Stellungnahme vom 13. Mai 2011 entgegen, die Rückstellungen für die spätere Erneuerung von Mieterausbauten seien deutlich zu reduzieren, da die zwei Hauptmieter G und H ihre Ausbauten selber (à fonds perdu) finanziert hätten.

Der Experte wurde daraufhin mit Verfügung vom 17. Mai 2011 eingeladen, in einem Nachtragsgutachten zu den Einwendungen der Pflichtigen betreffend die Höhe der zu berücksichtigenden Rückstellungen Stellung zu nehmen. Nachdem der Experte verschiedene Nachträge zum Mietvertrag mit H sowie einen Vertragsentwurf des Generalunternehmervertrags mit der zweiten Hauptmieterin Mieterin G betreffend die Mieterausbauten erhalten hatte, schätzte er am September 2011 den Verkehrswert der Liegenschaft per Stichtag mit Fr. 71'280'000.-. Dabei ging er (neu) davon aus, dass die Darlehensrückzahlungen betreffend Mieterausbauten zusätzlich als Liegenschaftsertrag anzusehen seien. Mit Bezug auf die Rückstellungen hielt er an seiner Berechnung im ersten Gutachten fest, mit der Begründung, dass die Ausbauten, sollten sie er-

tragungswirksam erhalten bleiben, grosszyklisch zu erneuern seien. Die Bezifferung der Rückstellungen erfolgte im ursprünglichen Gutachten auf der Basis der Gebäudekosten, ohne die Kosten der Mieter für deren Ausbauten. Im Nachtragsgutachten 2 hielt der Experte sodann fest, dass nicht die Erträge für die Rückstellungen massgeblich seien, sondern die tatsächliche Bausubstanz der Bauten und Anlagen. Daraus ergibt sich die Unabhängigkeit der Beurteilung der Rückstellungen von der finanziellen Betrachtungsweise der Mieterausbauten.

d) Die Rekursgegnerin führte in ihrer Stellungnahme zum Nachtragsgutachten aus, dass die Werkpreiszahlungen der Mieter H und G keinen Liegenschaftsertrag darstellten, der bei der Berechnung des Ertragswert der Liegenschaft zur Ermittlung des Verkehrswerts vor 20 Jahren zu berücksichtigen sei, da ein allfälliger Käufer der Liegenschaft allein Anspruch auf den entsprechenden Mietzins gemäss Mietvertrag gehabt habe. Die Forderungen aus den Werkverträgen hätten allein der Pflichtigen als Werkunternehmerin zugestanden. Demzufolge seien diese Darlehensrückzahlungen auch nicht als Mietertrag in die DCF-Berechnung aufzunehmen.

e) aa) Aus dem Mietvertrag der Pflichtigen mit G vom 1986 ergibt sich, dass der Ausbau des Mietobjekts in einem separaten Werkvertrag für Generalunternehmer (nachfolgend Werkvertrag) zwischen der Pflichtigen und G geregelt werden sollte. Ob von den Parteien ein entsprechender Werkvertrag unterzeichnet worden ist, bleibt grundsätzlich unklar. Eingereicht wurde von der Pflichtigen ein nicht unterzeichneter Werkvertrag vom ... 1986. Hingegen ergibt sich aus der Schätzungsanzeige der Gebäudeversicherung vom 1988, dass tatsächlich Mietereinbauten "gemäss separater Aufstellung" von G vorgenommen worden sind, wovon auszugehen ist.

H vereinbarte mit der Pflichtigen ihrerseits einen Ausbau des Mietobjekts, welcher ebenfalls durch die Pflichtige vorfinanziert und durch H innerhalb von 10 Jahren ratenweise zurückgezahlt werden sollte. Dieser Umstand findet ebenfalls Niederschlag in der Schätzungsanzeige der Gebäudeversicherung. Der Experte legte seiner Berechnung im ersten Nachtragsgutachten, welches den Geldfluss für die Mieterausbauten (noch) berücksichtigte, die Beträge gemäss dieser Gebäudeversicherungsschätzung zugrunde. Letztlich können aber die genauen Zahlungsmodalitäten der Mieterausbauten offen bleiben, wie unter nachstehender E. 5.b.bb. zu zeigen sein wird.

bb) Bei der Bestimmung des Verkehrswerts vor 20 Jahren gemäss § 220 Abs. 2 StG ist die Frage, welche Leistungen des Mieters Liegenschaftsertrag und damit Mietertrag darstellen eine Rechtsfrage. Mit verfahrensleitender Verfügung vom 15. Mai 2012 legte die Vorsitzende ihre Rechtsauffassung den Parteien und dem Experten dar. Danach sei die Vorfinanzierung der durch G und H in Auftrag gegebenen Mieterausbauten durch die Pflichtige und die Gewährung einer Rückzahlung dieser Darlehen in Raten nicht als Liegenschaftsertrag zu werten, so dass diese Zahlungen bei der Verkehrswertberechnung nicht zu berücksichtigen seien. Entsprechend wurde der Experte beauftragt, unter Beachtung dieser rechtlichen Überlegungen, den Verkehrswert der strittigen Liegenschaft per 1988 zu ermitteln.

5. a) Unter Beachtung dieser Rechtsauffassung betreffend Berechnung des Ertragswerts erstellte der Experte am ... Juli 2012 sein 2. Nachtragsgutachten und schätzt den Verkehrswert vor 20 Jahren auf Fr. 63'900'000.-.

b) aa) Während die Rekursgegnerin keine Stellungnahme zum 2. Nachtragsgutachten einreichte, legte die Pflichtige ihre Auffassung dar, weshalb die Darlehensrückzahlungen als Ertrag in die DCF-Berechnung einzubeziehen seien. Auch die Pflichtige ist der Ansicht, dass die Werkpreis-/Darlehenszahlungen keinen Mietertrag darstellen, dennoch seien diese zu berücksichtigen, da es sich im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise um Erträge bzw. Zahlungsströme aus der Liegenschaft handle.

bb) Dieser Auffassung ist zu widersprechen. In erster Linie ist vorliegend nämlich zu beachten, dass die Pflichtige sowohl Eigentümerin bzw. Vermieterin der Liegenschaft als auch Werkunternehmerin ist. Die bei der Bewertung einer Ertragsliegenschaft zu berücksichtigenden Erträge sollen aber allein solche sein, die der Vermieterin zufließen, weil sie die Liegenschaft dem Mieter zur Nutzung zur Verfügung stellt. Die Darlehensrückzahlungen bilden allein einen Ertrag der Pflichtigen aus ihrer Tätigkeit als Generalunternehmerin. Aus Vermietersicht erweisen sich Mieterausbauten grundsätzlich als finanziell neutral: der Mieter muss sie selber vornehmen (lassen) und auch selber bezahlen. Allerdings muss er sie beim Auszug (in der Regel) nicht rückgängig machen und ist der zu entrichtende Mietzins auf eine Rohbaumiete reduziert. Zur Verdeutlichung, dass vorliegend keine Pflicht zum Rückbau bestand, haben die Parteien den ausgebauten Zustand der Mietobjekte als ursprünglichen Zustand bezeichnet, da

dies eine Abweichung zu den allgemeinen Vertragsbedingungen bedeutete. Am Umstand, dass allein der Mieter für den Ausbau aufzukommen hatte, ändert dies jedoch nichts. Die Schlüsse, die der Experte aus den Mieterausbauten für die 10-Jahres-Szenarien gemäss DCF-Methode zog, sind aus seinem (ursprünglichen) Gutachten ersichtlich.

Mit anderen Worten ist festzuhalten, dass die DCF-Methode alle Zahlungsflüsse berücksichtigt, die der Vermieterin aufgrund der Substanz der Liegenschaft zufließen, nicht aber Zahlungsflüsse, die der Vermieterin aufgrund einer bei ihr liegenden (weiteren) Eigenschaft (Bauunternehmerin) zukommen.

cc) Soweit die Pflichtige darauf hinweist, dass "im Grundstückgewinnsteuerrecht das fundamentale Kongruenzprinzip gilt" und sich Erlös und Anlagekosten auf das inhaltlich und umfänglich gleiche Grundstück zu beziehen haben, ist sie darauf hinzuweisen, dass gemäss Kaufvertrag der Pflichtigen mit der D AG vom 2008 die verschiedenen Mieterausbauten nicht als Bestandteil des Verkaufsobjekts angesehen wurden und damit auch nicht im vereinbarten Verkaufspreis enthalten waren. Daher können gerade nach dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse, nach welchem sich Anlagewert und Erlös entsprechend dem Prinzip der gesonderten Gewinnermittlung umfänglich und inhaltlich auf das gleiche Grundstück zu beziehen haben, die auf Kosten der Mieter erfolgten Ausbauten vorliegend nicht berücksichtigt werden (VGr, 26. August 2009, SB.2009.00096, www.vgrzh.ch; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 219 N 8 ff. mit weiteren Hinweisen). Somit sind die Darlehensrückzahlungen von G und H an die Pflichtige für die Mieterausbauten auch unter diesem Blickwinkel nicht bei der Ermittlung des Ertragswerts zur Bestimmung des Verkehrswerts vor 20 Jahren zu berücksichtigen.

dd) Der Experte hält in seinem zweiten Nachtragsgutachten fest, dass am vorliegenden Stichtag vom 1988 der Grundsatz "Kauf bricht Miete" gemäss damals gültigem OR gegolten habe, lässt dieses Szenario jedoch zu Recht wieder ausser Acht, nachdem das reelle Risiko auf ein Gerichtsverfahren bestanden habe. Die Mietverträge mit G und H waren für eine fixe Mietdauer abgeschlossen. Aus dem Mietvertrag mit G geht sodann hervor, dass die Pflichtige als Vermieterin verpflichtet war, den Mietvertrag im Grundbuch eintragen zu lassen und zwar für eine Periode bis 2001. Eine Vormerkung erfolgte entsprechend den Erkundigungen des Experten jedoch nicht. Nichts desto trotz ist davon auszugehen, dass Inhalt der Vertragsver-

handlungen mit einem neuen Käufer im Jahr 1988 auch immer die fixe Vertragsdauer der Mietverträge mit den beiden Hauptmietern beinhaltet hätten und davon auszugehen war, dass eine sofortige Mietzinserhöhung durch einen neuen Eigentümer nicht ohne Gerichtsrisiko hätte durchgesetzt werden können (vgl. dazu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 205).

c) Nach alledem kann auf das zweite Nachtragsgutachten vom ... Juli 2012 abgestellt werden. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung des Rekurses und Neuberechnung der Grundstückgewinnsteuer:

	Fr.
Verkehrswert vor 20 Jahren	63'900'000.-
Wertvermehrende Aufwendungen 1992/93/94	4'719'236.-
Mäklerprovisionen beim Verkauf	376'600.-
Rechnung J	6'563.-
Handänderungsabgaben beim Verkauf	138'606.-
Anlagewert	69'141'005.-
Verkaufspreis	77'500'000.-
Steuerpflichtiger Grundstückgewinn	8'358'995.-
Grundstückgewinnsteuer gem. § 225 StG	3'332'960.-
50% Ermässigung (Besitz 20 Jahre)	1'666'480.-
Reiner Steuerbetrag	1'666'480.-

6. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten zu 7/10 der Pflichtigen und zu 3/10 der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Weil die Pflichtige überwiegend unterliegt, steht ihr die beantragte Parteientschädigung nicht zu. Hingegen hat die Pflichtige der Rekursgegnerin eine reduzierte, angemessene Parteientschädigung zu entrichten (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid des Finanzausschusses der Stadt C vom 11. Februar 2010 wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Die Grundstückgewinnsteuer wird von Fr. 2'370'480.- auf Fr. 1'666'480.- herabgesetzt.

[...]