



## Entscheid

3. Februar 2014

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsidentin Micheline Roth, Steuerrichter Marcus Thalmann, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

**A,**

vertreten durch B AG,  
Dr. C und Dr. D,

**Rekurrent,**

gegen

**Gemeinde E,**

vertreten durch die Kommission für die Grundsteuern  
dieser vertreten durch F AG,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. Am ... .. 2003 erwarb A (nachfolgend der Pflichtige) das Grundstück alt Kat.Nr. ... (G [Vers.Nr. ...] an der ...strasse 6/...strasse 1/...stasse. 150-152, ... E, 3502 m<sup>2</sup> Grundstücksfläche) zum Preis von Fr. 29 Mio. und am ... .. 2003 das Nachbargrundstück alt Kat.Nr. ... (H [Vers.Nr. ...] an der ...strasse 156, ... E, 1452 m<sup>2</sup> Grundstücksfläche) zum Preis von Fr. 3'250'000.-. Danach vereinigte der Pflichtige die beiden Grundstücke zu neu Kat.Nr. .../GBBL ... (4913 m<sup>2</sup> Grundstücksfläche) und begründete mit Begründungserklärung vom ... .. 2007 Stockwerkeigentum daran.

In der Folge erstellte er auf dem Grundstück alt Kat.Nr. ... einen Neubau bzw. Anbau an das bestehende G.

Am ... .. 2007 verkaufte der Pflichtige die beiden Stockwerkeinheiten GBBL ... (390/1000 Miteigentum an GBBL ... mit Sonderrecht am Ladenlokal Niveau 3 und 4 mit Nebenraum 1.3 auf Niveau 2 und 3) und GBBL ... (188/255 Miteigentum an GBBL ... [122/1000 an GBBL ... mit Sonderrecht an der Tiefgarage im Garagengeschoss 1 [Niveau 2] und Garagengeschoss 2 [Niveau 1] nebst Zu- und Wegfahrt und weiteren Räumen]) zum Preis von Fr. 51'756'403.- (inkl. MWST) bzw. Fr. 49'320'000.- (exkl. MWST) an die I AG, J. Insgesamt veräusserte der Pflichtige damit eine Wertquote von 47,99% an GBBL ....

Nach einem umfangreichen Einschätzungsverfahren für die Grundstückgewinnsteuer (vgl. die Zusammenfassung in der Rekursantwort vom 23. Februar 2012, verfügte die Kommission für die Grundsteuern der Gemeinde E am 20. Juni 2011, ausgehend von einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 22'572'300.-, eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 9'018'320.-.

B. Am 21. Juli 2011 liess der Pflichtige Einsprache gegen diesen Einschätzungsentscheid erheben und beantragte, die Grundstückgewinnsteuer sei, unter Vorbehalt des Ausgleichszinses, auf Fr. 1'602'531.85 festzusetzen. Nachdem der Vertreter des Pflichtigen die Einsprache am 29. August 2011 mündlich vor der Kommission für

die Grundsteuern vertreten hatte, wies die Kommission die Einsprache am 26. September 2011 ab.

C. Am 11. November 2011 liess der Pflichtige Rekurs gegen diesen Einspracheentscheid erheben und beantragte, die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 1'592'598.85 festzusetzen. Unter Berücksichtigung des geleisteten Depositums von Fr. 3'800'000.- sei dem Pflichtigen auf sein Guthaben ein Vergütungszins von 2% ab 29. März 2007 bis zur Rückzahlung zu vergüten.

In der Rekursantwort vom 23. Februar 2012 beantragte die Gemeinde E die Abweisung des Rekurses. In der Stellungnahme zur Rekursantwort vom 13. April 2012 wurde neu der Antrag gestellt, es sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Der in der Rekurschrift gestellte Hauptantrag wurde gleichzeitig zum Eventualantrag modifiziert und in der Höhe unverändert belassen, obwohl die Anrechnung von zusätzlichen Anlagekosten beantragt wurde. Am 21. Juni 2012 nahm die Rekursgegnerin hierzu Stellung.

Mit Verfügung vom 30. April 2012 hatte der zuständige Referent des Steuerrekursgerichts ein Gutachten zur Schätzung der anteiligen Anlagekosten angeordnet. Gleichzeitig schlug er den Parteien vor, K, dipl. Arch. ETH, Immobilienschätzerin mit eidg. FA, L, mit der Erstellung des Gutachtens zu betrauen. Nachdem die Parteien keine Einwendungen gegen die Person der vorgeschlagenen Expertin und die Abfassung der Expertenfrage erhoben hatten, war die Sachverständige am 13. Juni 2012 mit der Erstellung des Gutachtens betraut worden.

Da die Expertin K am 27. November 2012 den Wunsch äusserte, vom Auftrag entbunden zu werden, schlug der Referent den Parteien am 28. November 2012 vor, stattdessen den Experten M mit der Erstellung zu betrauen. In der Stellungnahme des Pflichtigen zum vorgeschlagenen Experten vom 21. Dezember 2012 erneuerte der Pflichtige den Rückweisungsantrag und beantragte eventualiter, N anstelle von M als Experten zu ernennen. Am 14. Januar 2013 wurde M vom Gericht zum Experten bestellt.

Am Augenschein vom ... .. 2013 besichtigten die Parteien und Parteienvertreter die streitbetroffene Liegenschaft, worauf der Experte das Ergebnis seiner Abklä-

rungen an der nachfolgenden Referentenaudienz erläuterte. Gegen das in der Folge vom Experten ausgearbeitete Gutachten ... .. 2013 erhoben beide Parteien am 5. und 7. August 2013 Einwendungen. Im Rahmen eines Ergänzungsgutachtens äusserte sich der Experte am ... .. 2013 zu den Eingaben der Parteien. Diese wiederum verzichteten in der Folge auf eine Stellungnahme zum Ergänzungsgutachten.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) aa) Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstückgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 220 Abs. 1 StG).

Bei parzellenweiser Veräusserung, wozu die Veräusserung von Stockwerkeigentum zählt (RB 1978 Nr. 78), ist der Gesamterwerbspreis nach dem Wertverhältnis im Zeitpunkt des Erwerbs anteilmässig anzurechnen. Aufwendungen sind anrechenbar, soweit sie die veräusserte Parzelle betreffen; unausscheidbare Aufwendungen sind anteilmässig anrechenbar (§ 224 Abs. 1 und 2 StG). Grundlage für die Verlegung der unausscheidbaren Aufwendungen ist das Wertverhältnis der Anteile im Zeitpunkt der Handänderung, da diese den steuerbegründenden Tatbestand für die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer bildet.

Bei der Veräusserung von Stockwerkeinheiten sind die Wertquoten i. S. von Art. 712e ZGB für die Zerlegung des Erwerbspreises und der unausscheidbaren Aufwendungen grundsätzlich massgebend (RB 1973 Nr. 43). Hierzu ist aber Folgendes anzumerken: die Wertquoten werden von den Stockwerkeigentümern frei nach grundsätzlich beliebigen Kriterien festgelegt, die objektiver (Fläche, Rauminhalt usw.) oder subjektiver Natur (Aussicht, Zugang, Immissionen usw.) sein können. Gerade subjektive Kriterien eignen sich aber nicht für die Wertzerlegung. Die Wertquoten können in der Praxis richtigerweise nur dann für die Zerlegung des Erwerbspreises und der unausscheidbaren Aufwendungen massgebend sein, wenn keine besseren Kriterien

für solche Zerlegungen bekannt sind. Diese Betrachtungsweise wird auch durch die jüngere Rechtsprechung geteilt: Die Wertquoten stellen nur (aber immerhin) natürliche Vermutungen dar, dass sie die wirtschaftlichen Wertverhältnisse, welche für die Wertzerlegung massgebend sind, im Zeitpunkt der Veräusserung wiedergeben (VGr, 12. Mai 2010, SB.2009.00113 = StE 2011 B 44.13.2 Nr. 4 = ZStP 2011, 86; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 224 N 7 mit Hinweisen).

bb) Ein im Rekurs eingeholtes Gutachten unterliegt als Beweismittel grundsätzlich der freien Beweiswürdigung. Dabei kann sich jedoch die Prüfung der Rechtsmittelbehörde auf die Frage beschränken, ob das Gutachten auf zutreffender Rechtsgrundlage beruht, namentlich ob die Bewertungsmethoden und -massstäbe mit dem Gesetz vereinbar ist (RB 1964 Nr. 127). Daneben erstreckt sich die Kognition der Rechtsmittelbehörde darauf, ob das Gutachten vollständig und klar, gehörig begründet und widerspruchsfrei ist und ob der Gutachter hinreichende Sachkenntnis und die nötige Unbefangenheit bewiesen hat (RB ORK 1957 Nr. 62; RB 1964 Nr. 127, 1982 Nr. 35; 1984 Nr. 65 = StE 1984 B 44.12.3 Nr. 1; RB 1985 Nr. 47 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 132 N 42).

b) aa) Im Einspracheentscheid liess die Rekursgegnerin beim Erwerbspreis (Fr. 29'000'000.- und Fr. 3'250.000.-), bei den Erwerbskosten (Fr. 289'286.-), bei den wertvermehrenden Aufwendungen (Fr. 17'957'472.-) und bei den Baukreditzinsen (Fr. 417'714.-) einen nach Massgabe der verkauften Wertquoten errechneten Anteil (47,9945%) zu.

In der Rekurschrift beantragt der Pflichtige, es sei anstelle der Wertquoten auf das Kriterium der Verkehrswerte der verkauften und der zurückbehaltenen Stockwerkeigentumseinheiten abzustellen. In Ergänzung zum Verkehrswert sei zudem das Kriterium des Gebäudevolumens zu beachten. Deshalb seien insgesamt mindestens 67,33 % der nicht direkt zurechenbaren Anlagekosten zuzulassen.

bb) In seinem Gutachten vom ... .. 2013 erläutert der Experte das wirtschaftliche und konjunkturelle Umfeld 2003, beschreibt das Untersuchungsobjekt und erklärt das Bewertungskonzept. Bei der Bestimmung des Kapitalisierungszinssatzes differenziert der Experte nach den Kriterien Alt-/Neubau und Verkaufsfläche/Wohnfläche, woraus 4 Zinssätze resultieren. Bei der Bestimmung des anteiligen Erwerbspreises ermit-

telt der Experte bei den verkauften Flächen einen nachhaltig erzielbaren Bruttomietertrag von Fr. 2'770'552.-, den er mit 6,5% kapitalisiert, was einen Ertragswert von Fr. 42'641'587.- ergibt. Bei den nicht verkauften Flächen beläuft sich der Bruttomietertrag auf Fr. 1'337'937.-, welcher, kapitalisiert mit 6,1%, einen Ertragswert von Fr. 21'926'198.- ergibt. Die Fr. 42'641'587.- machen einen Anteil von 66% an der Summe von Fr. 42'641'587.- und Fr. 21'926'198.- aus. Bei einem gesamten Erwerbspreis von Fr. 32'250'000.- ergibt sich bei einer Quote von 66 % ein anteiliger Erwerbspreis von Fr. 21'298'410.-. Für die Verteilung der wertvermehrenden Aufwendungen nimmt der Experte eine analoge Rechnung vor. Da diese Aufwendungen allein den Neubau betreffen, beschränkt sich die Rechnung auf die diesbezüglichen Kennzahlen. Der nachhaltig erzielbare Mietertrag bei den verkauften Flächen in Höhe von Fr. 608'494.- ergibt bei einem Kapitalisierungszinssatz von 6,11% einen Ertragswert von Fr. 9'952'476.-. Bei den nicht verkauften Flächen beläuft sich der Bruttomietertrag auf Fr. 809'718.-, welcher, kapitalisiert mit 5,6%, einen Ertragswert von Fr. 14'454'079.- ergibt. Die Fr. 9'952'476.- machen einen Anteil von 40,8% an der Summe von Fr. 9'952'476.- und Fr. 14'454'079.- aus. Bei wertvermehrenden Aufwendungen von Fr. 17'957'472.- ergibt sich bei einer Quote von 40,8% ein Anteil von Fr. 7'322'677.-. Unter Ziffer 4.4 plausibilisiert der Experte diese Ergebnisse anhand der Realwertmethode. Dabei ermittelt er die Anteile mittels der Rauminhalte der verschiedenen Gebäudeteile und mittels eines angemessenen Kubikmeterpreises. Im Einzelnen belaufen sich die Anteile auf 54% (Erwerbspreis) und 28,5% (wertvermehrende Aufwendungen).

cc) In ihrer Stellungnahme vom 5. August 2013 rügt die Rekursgegnerin, der Experte begründe nicht, weshalb die Ertrags- und die Realwertmethode vorliegend derart unterschiedliche Ergebnisse liefere.

Es entspricht anerkannter Schätzungslehre, bei der Schätzung von Renditeobjekten vorwiegend oder sogar ausschliesslich auf den Ertragswert abzustellen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 180). Der Ertragswert eines Objekts ist der Barwert aller zukünftigen Erträge. Wie der Experte unter Ziffer 4.3 des Gutachtens erläutert, kann die Methode in verschiedenen Modellen erfolgen: bei der statischen Methode wird ein Bruttoertrag direkt kapitalisiert (Barwert einer ewigen Rente), bei der dynamischen DCF-Methode werden zukünftige Erträge auf den Bewertungszeitpunkt abgezinst. Der Experte erachtet die statische Ertragswertmethode vorliegend als die "fairste" Methode. Zudem weist er darauf hin, dass bei der Anwendung verschiedener Schätzungsmethoden grössere Schätzungsdifferenzen entstehen könnten, was in Kauf

genommen werden müsse und nichts Aussergewöhnliches sei (Ziffer 4.3 des Gutachtens). Diese Einschätzung deckt sich mit den Erfahrungen des Steuerrekursgerichts. Der Experte musste daher die deutlich divergierenden Ergebnisse der Ertrags- und der Realwertmethode nicht erläutern. Sodann erscheint es korrekt und folgerichtig, wenn der Experte die bei der Aufteilung der Erwerbspreise gewählte Methode auch bei der Aufteilung der wertvermehrenden Aufwendungen anwendete.

dd) Im Ergänzungsgutachten vom ... .. 2013 nahm der Experte neu und in Abweichung zum ersten Gutachten eine Erwerbspreisaufteilung je getrennt für beide Erwerbspreise von Fr. 29'000'000.- (Altbau) und Fr. 3'250'000.- (Neubau) vor. Beim Altbau ermittelte er eine Quote des verkauften Anteils von 79,1% und beim Neubau eine entsprechende Quote von 40,8%.

ee) In seiner Stellungnahme vom 7. August 2013 zum ersten Gutachten beschränkte sich der Pflichtige auf eine Kritik an der vom Experten vorgenommenen Erwerbspreisaufteilung. Dieser Punkt wurde, wie dargelegt, im Ergänzungsgutachten korrigiert, zu welchem der Pflichtige in der Folge keine Einwendungen erhob. Es ist daher davon auszugehen, dass der Pflichtige das erste Gutachten mit Bezug auf die Aufteilung der wertvermehrenden Aufwendungen und das Ergänzungsgutachten mit Bezug auf die Erwerbspreisaufteilung anerkennt. Auch die Rekursgegnerin verzichtete auf Einwendungen gegen das Ergänzungsgutachten.

ff) Insgesamt beruhen die beiden Gutachten auf zutreffender Rechtsgrundlage, sind vollständig und klar, gehörig begründet und widerspruchsfrei. Es ist daher darauf abzustellen.

2. a) Am ... .. 2006 leistete die Käuferin I AG eine unverzinsliche Kaufpreisanzahlung von Fr. 750'000.-, worauf die Käuferin den Restkaufpreis von Fr. 48'570.000.- (ohne MWST) am Datum des Besitzesantritts vom ... .. 2007 leistete. Infolge der vereinbarten Mietzinsgarantie zahlte der Pflichtige am ... .. 2007 und am ... .. 2008 je Fr. 645'000.- unverzinst an die Käuferin zurück. Die Rekursgegnerin erblickte in den drei Zahlungen, welche vor bzw. nach dem Besitzesantritt erfolgten, eine weitere Leistung der Käuferin und errechnete auf der Basis eines Zinses von 3% eine weitere Leistung der Käuferin in Höhe von Fr. 57'561.25 (vgl. Berechnung im Einschätzungsentscheid).

b) In der Rekurschrift bestreitet der Pflichtige, dass die Mietzinsgarantie von total Fr. 1'290'000.- nach der zürcherischen Praxis eine Vorauszahlung darstelle, welche zu einer Korrektur des Kaufpreises berechtigen würde. Auch wenn nicht der reale Zinsertrag, sondern lediglich ein rechnerischer Diskont aufgerechnet werde, so dürften die tatsächlichen Verhältnisse nicht unberücksichtigt bleiben. Gemäss Beschluss des Regierungsrates über die Festsetzung und Berechnung von Zinsen für die Staats- und Gemeindesteuern vom 11. Juli 2007 (ZStB 33/402) würden der Vergütungszins zugunsten des Steuerpflichtigen wie auch der Ausgleichszins zulasten des Steuerpflichtigen ab 1. Januar 2008 2% betragen. Nur Verzugszinsen, welchen ein pönales Element innewohnen würden, seien mit 4,5% höher. Insgesamt ergebe sich bei einem Zinssatz von 2% ein Betrag von höchstens Fr. 13'541.65.

c) aa) Als Erlös gilt nach § 222 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Unverzinsliche Vorauszahlungen des Grundstückspreises vor der Eigentumsübertragung stellen eine weitere Leistung dar, wenn dem Veräusserer die Nutzungsbefugnis am Grundstück einstweilen noch verbleibt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 48; Felix Richner, Die Grundstückgewinnsteuer und die Handänderungssteuer im Kanton Zürich (Teil 6), ZStP 1993, 101). Diese Rechtsprechung wurde durch das Bundesgericht in einem neueren Entscheid bestätigt (BGr, 15. November 2011, 2C\_603/2010). Die innere Rechtfertigung für diese Rechtsprechung besteht in der Tatsache, dass der Verkäufer einen wirtschaftlichen Vorteil genießt, wenn er den Kaufpreis ganz oder teilweise erhält, bevor er den Nutzen am Grundstück aufgeben muss. Den gleichen wirtschaftlichen Vorteil genießt aber auch der Steuerpflichtige, der wie vorliegend einen Teil des Kaufpreises auf Grund einer Kaufpreisminderung unverzinst erst nach dem Übergang des Nutzens an den Käufer zurückbezahlt. Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die zürcherische Praxis die Auf- und Abzinsung der Kaufpreiszahlungen auf den Zeitpunkt des Übergangs des Nutzens am Grundstück beinhaltet.

bb) Die Höhe des anwendbaren Zinssatzes bestimmt sich nach dem durchschnittlich üblichen Zinsniveau, weshalb er grundsätzlich mit dem Referenzzinssatz (hypothekarischer Durchschnittszinssatz der Banken) gleichgesetzt werden kann, wie er seit dem 10. September 2008 vierteljährlich durch das Bundesamt für Wohnungswesen ermittelt wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 49). Die vorliegend zu beurteilende Zinsperiode (... .. 2006 – ... .. 2008) liegt fast vollständig noch vor dem ersten Referenzzinssatz von 3,5% per ... .. 2008. Der Zinssatz für variable Hypothe-

ken (Wohnbauten Altbestand) der Zürcher Kantonalbank betrug am 3. Mai 2006 3%, worauf er am 1. Oktober 2007 auf 3,25% und am 1. April 2008 auf 3,5% erhöht wurde (www.zkb.ch). Insgesamt erscheint der von der Rekursgegnerin angewandte Zinssatz von 3% als angemessen. Der Einspracheentscheid erweist sich daher in diesem Punkt als rechtmässig.

3. a) Gleichzeitig mit dem Veranlagungsentscheid vom 20. Juni 2011 erliess das Gemeindesteueramt E eine Zinsabrechnung für die Grundstückgewinnsteuer. In der Einsprache vom 21. Juli 2011 machte der Pflichtige in diesem Zusammenhang geltend, dass sich das Einschätzungsverfahren aufgrund der schleppenden Verfahrensführung durch das Steueramt verzögert habe, weshalb die Zinsforderung auf der Grundstückgewinnsteuer nicht gerechtfertigt sei. Im angefochtenen Einspracheentscheid bestätigte die Kommission für die Grundsteuern die Zinsabrechnung und wies demgemäss die Einsprache diesbezüglich ab. Mit dem Rekurs vom 11. November 2011 wiederholte der Pflichtige im Wesentlichen sein Vorbringen in der Einsprache.

b) Die Fragen der Verzinsung der Steuerforderung und der Steuerrückforderung betreffen den Steuerbezug, für welchen die Entscheidungsbefugnis beim Gemeindesteueramt liegt (§ 178 StG in Verbindung mit § 206 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 209 N 20). Gegen die Zinsrechnung kann Einsprache und Rekurs erhoben werden, wobei Rekursinstanz nicht das Steuerrekursgericht, sondern das kantonale Steueramt ist (§ 178 Abs. 1 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 209 N 31, § 178 N 9). Der Rekursentscheid ist sodann mit Beschwerde ans Verwaltungsgericht anfechtbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 178 N 9). Infolge sachlicher Unzuständigkeit ist somit hinsichtlich der Zinsabrechnung auf den Rekurs nicht einzutreten. Nach Eintritt der Rechtskraft der vorliegenden Steuerforderung wird dereinst das Gemeindesteueramt die definitive Schlussrechnung erlassen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 173 N 27), gegen welche die erwähnten Rechtsmittel offenstehen.

4. a) In der Stellungnahme zur Rekursantwort vom 13. April 2012 und damit nach Ablauf der Rekursfrist beantragte der Pflichtige neu und in Ergänzung bzw. Abweichung zur Rekurschrift, es sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Was die Rechtsvertretung der Vorinstanz betreffe, sei festzustellen, dass die F bzw. die Herren O und P im Veranlagungs- und Einspracheverfahren als

Sachverständige beigezogen worden seien, ohne dass die dafür zu beachtenden Verfahrenspflichten erfüllt und die Mitwirkungsrechte des Pflichtigen respektiert worden seien. Vor diesem Hintergrund dürften die Arbeitsergebnisse der F nicht verwendet werden, weshalb der Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen sei.

b) Die Rekursanträge müssen innerhalb der 30-tägigen Rekursfrist gestellt werden. Verspätete Eingaben sind im Sinn einer ordnungsgemässen Prozessführung aus dem Recht zu weisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 147 N 24). Eine Ausnahme besteht nur insofern, als neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel der Gegenpartei im Laufe des Rekursverfahrens veranlasst wurden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 147 N 38).

Die Tatsachen, welche den Pflichtigen dazu veranlassten, den Rückweisungsantrag zu stellen, waren ihm bereits im Einschätzungs- und Einspracheverfahren bekannt. Der Antrag wurde insbesondere nicht durch die Rekursantwort veranlasst. Auf den Rückweisungsantrag ist daher nicht einzutreten. Doch selbst wenn auf den Antrag einzutreten wäre, müsste er aus folgenden Gründen abgewiesen werden:

Die Delegation von Verwaltungsaufgaben an aussenstehende Dritte ist nicht zu beanstanden, solange diese insbesondere vorbereitende und beratende Tätigkeiten ausüben und keine verfahrensleitenden Zwischenverfügungen wie Auflagen und Mahnungen unterzeichnen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 209 N 3 mit Hinweisen auf die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung). In der vorliegenden Delegation an die F kann auch kein Beizug eines Sachverständigen im Sinn von § 132 Abs. 2 StG erblickt werden. Denn ein Sachverständiger darf nicht zur Klärung von Rechtsfragen beigezogen werden. Dies schliesst aber nicht aus, dass sich eine Behörde rechtlich beraten lässt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 132 N 30). Ein Haupttätigkeitsgebiet der F dürfte denn auch in der Rechtsberatung gelegen haben, weshalb die formellen Verfahrensregeln des Beizugs eines Sachverständigen nicht beachtet werden mussten.

5. a) Im Eventualstandpunkt macht der Pflichtige in der Stellungnahme zur Rekursantwort vom 13. April 2012 und damit nach Ablauf der Rekursfrist neu und in Ergänzung zur Rekurschrift die Anrechnung einer Händlerpauschale des interkantonalen Liegenschaftenhändlers in Höhe von 5% des Verkaufspreises, der

AHV-Beiträge auf der Grundstücksveräusserung und der Anwalts- und Prozesskosten geltend. Diese drei Punkte bildeten, soweit ersichtlich, im Einschätzungs- und Einspracheverfahren keinen Bestandteil des Verfahrens, nachdem der Pflichtige keine entsprechenden Anträge stellte und die Rekursgegnerin auch keine diesbezügliche Untersuchung führte. Der Pflichtige rügt in diesem Zusammenhang, dass die Rekursgegnerin von Amtes wegen den rechtserheblichen Sachverhalt hätte abklären müssen, nachdem ihr bekannt gewesen sei, dass er ein hauptberuflich tätiger, gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler sei, welcher im Jahr 2007 seinen Wohnsitz im Kanton Q gehabt habe.

b) Wie oben dargelegt (E. 4b), müssen Rekursanträge innerhalb der Rekursfrist gestellt werden. Das Verfahren vor Steuerrekursgericht zeichnet sich zudem durch eine Erweiterung der Mitwirkung in dem Sinn aus, dass der Steuerpflichtige den Nachweis für das Bestehen von steuermindernden oder steueraufhebenden Tatsachen, für welche er die Beweislast trägt, in der Rekurschrift mit einer substantiierten Sachdarstellung und durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln anzutreten hat. Fehlt es daran, trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht. Als dann wird zu Ungunsten des Steuerpflichtigen angenommen, der betreffende Sachverhalt habe sich nicht verwirklicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 147 N 53 mit Hinweisen).

Das Steuerrekursgericht ist zur Überprüfung des angefochtenen Einspracheentscheid nur hinsichtlich des Streitgegenstands verpflichtet. Dieser wiederum definiert sich grundsätzlich durch die Rekurschrift und die Rekursantwort und kann zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr erweitert werden (vgl. hierzu Patrick Müller, Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, Heft 19, 2006, Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, dargestellt am Beispiel von Staatssteuerrekurs und Bundessteuerbeschwerde nach Zürcher Recht, S. 378). Innerhalb des Streitgegenstands ist das Steuerrekursgericht nur gehalten, allfällige Mängel der Untersuchung zu beheben und den Sachverhalt, soweit notwendig zu ergänzen. Insbesondere ist das Gericht nicht verpflichtet, im Einspracheentscheid getroffene Tatsachenfeststellungen, welche vom Rekurrenten nicht bestritten wurden, von Amtes wegen abzuklären (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 148 N 13).

Die Steuerbehörden dürfen generell davon ausgehen, dass die Steuerpflichtigen die zu ihren Gunsten sprechenden Umstände darlegen (Richner/Frei/

Kaufmann/Meuter, § 138 N 21). Dies muss umso mehr gelten, wenn der Steuerpflichtige, wie vorliegend, fachmännisch vertreten ist. Ob und welche Anhaltspunkte die Rekursgegnerin hatte, dass es sich beim Pflichtigen um einen Liegenschaftenhändler mit ausserkantonalem Wohnsitz und ohne Betriebsstätte im J handelte, lässt sich dem Vorbringen des Pflichtigen nicht entnehmen. Dieser beschränkt sich diesbezüglich auf eine pauschale Behauptung. Es kann daher auch nicht gesagt werden, die Rekursgegnerin hätte ihre Untersuchungspflicht im Einschätzungs- und Einspracheverfahren verletzt.

Aus diesen Gründen können die geltend gemachten Aufwendungen nicht zugelassen werden.

6. a) In der am 3. November 2008 eingereichten Steuererklärung beantragte der Pflichtige die Anrechnung der Einbauten der Mieterin R in Höhe von mindestens Fr. 7'400'000.-. Wie dem beiliegenden Schreiben zu entnehmen ist, konnte der Pflichtige die exakte Höhe der Investitionen nicht nennen, da zum damaligen Zeitpunkt die definitive Bauabrechnung noch nicht vorlag. Im Schreiben vom 31. August 2009 bezifferte der Pflichtige die Baukosten gemäss der Bauabrechnung der R S vom ... .. 2008 auf Fr. 9'595'606.55.-, von denen er einen Teilbetrag von Fr. 8'335'590.- geltend machte. Mit Schreiben vom 2. Februar 2010 reichte der Pflichtige ein Kurzgutachten von Prof. Dr. T zur Frage der grundsteuerlichen Anrechenbarkeit von Mietereinbauten ein. Im Zusammenhang mit den Mietereinbauten erliess das Gemeindesteueramt am 25. November 2010 eine Beweisaufgabe, zu welcher der Pflichtige am 22. März 2011 Stellung nahm und insbesondere einen Ordner einreichte. Der Ordner enthielt Zahlungsbestätigungen der Unternehmen, welche im Rahmen der Mietereinbauten Leistungen erbracht hatten. Da das Gemeindesteueramt die Erfüllung der Aufgabe als ungenügend erachtete, erliess es am 13. April 2011 eine Mahnung, welche der Pflichtige am 20. April 2011 beantwortete und neu einen anzurechnenden Betrag von Fr. 8'677'791.45 beantragte. Im Einschätzungsentscheid vom 20. Juni 2011 liess die Rekursgegnerin die geltend gemachten Mietereinbauten nicht zu, worauf der Pflichtige deren Anrechnung in der Einsprache vom 21. Juli 2011 erneut beantragte. Im Einspracheentscheid hielt die Rekursgegnerin an der Nichtanrechnung fest.

In der Rekurschrift erneuert der Pflichtige den Antrag auf Anrechnung der Mietereinbauten und beruft sich auf die einschlägige Rechtsprechung des Verwal-

tungsgerichts. Nach dieser Rechtsprechung müssten die Aufwendungen ohne Rücksicht darauf, von wem sie getragen worden seien, berücksichtigt werden. Eine andere Ordnung schreibe das Gesetz nur vor, soweit Aufwendungen durch Versicherungsleistungen und Beiträge von Bund, Kanton oder Gemeinde gedeckt worden seien. Diese Aufzählung der Ausnahmen, welche ihren guten Grund hätten, sei abschliessend. Für das vom Kommentar zum Zürcher Steuergesetz stipulierte Erfordernis einer Geldleistung an einen Dritten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 14 und 5) fehle die gesetzliche Grundlage. Auch bei Eigenleistungen fehle das Element der Geldleistung an einen Dritten. Der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Freiburg (VGr Fr, 28. Juni 2001, StR 2002, 753 = FZR 2001, 406) basiere auf einer Rechtsgrundlage, welche im Entscheidzeitpunkt, nicht aber bereits im Zeitpunkt der Handänderung im Kanton Freiburg gegolten habe. Der Entscheid sei daher vorliegend nicht relevant. Bei der Grundstückgewinnsteuer spiele die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des steuerpflichtigen Veräusserers keine Rolle. Eine Korrelation der geschäftsmässigen Begründetheit von Aufwendungen für die Zwecke der Gewinnsteuer und der Qualifikation als Anlagekosten für die Zwecke der Grundstückgewinnsteuer sei gesetzlich nicht vorgesehen. Die Investitionen der Mieterin R seien objektiv dazu geeignet gewesen, den Wert der verkauften Grundstücke zu erhöhen.

b) Bei der Grundstückgewinnsteuer sind Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks anrechenbar, nach Abzug allfälliger Versicherungsleistungen und Beiträge von Bund, Kanton oder Gemeinde (§ 221 Abs. 1 lit. a StG). Wertvermehrende Aufwendungen sind grundsätzlich auch dann anrechenbar, wenn sie von einem Dritten erbracht wurden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts gilt dies auch, wenn der Veräusserer diese Aufwendungen nicht tragen musste (RB 2004 Nr. 90 = ZStP 2005, 46; RB 1972 Nr. 43, 1970 Nr. 51, 1960 Nr. 85; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 14 mit Kritik an dieser Rechtsprechung).

c) aa) Mit der Grundstückgewinnsteuer beabsichtigt der Gesetzgeber, alle unverdienten Wertzuwächse abschöpfen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 216-226a, N 9). Die Steuer erfasst alle mit der Handänderung an Grundstücken verbundenen Gewinne, getrennt vom übrigen Einkommen, was der Konzeption als Objektsteuer entspricht. Insofern spielt die (allgemeine) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person im Grundsatz keine oder nur eine untergeordnete Rolle. Immerhin wird dem Grundsatz aber dennoch Rechnung getragen, als die Höhe der

Steuer von der Besitzesdauer und der Höhe des Gewinns abhängt. Im interkantonalen Verhältnis besteht zudem nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Möglichkeit, Verluste bei der Einkommens- und Gewinnsteuer zur Verrechnung zu bringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 216-226a, N 21), so dass diesbezüglich dennoch auf die allgemeine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abgestellt wird. Insgesamt kann festgehalten werden, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei der Grundstückgewinnsteuer durchaus eine gewisse Bedeutung hat.

bb) Zwar werden Mietereinbauten, welche fest mit dem betreffenden Grundstück verbunden sind, auf Grund des sachenrechtlichen Akzessionsprinzips Bestandteil des Grundstücks (Art. 642 Abs. 2, 667 Abs. 2 und 671 Abs. 1 ZGB). Falls es sich dabei um Neuinvestitionen handelt, stellen die Einbauten nach der im Kanton Zürich geltenden technischen bzw. rein rechtlich-objektiven Betrachtungsweise wertvermehrende Aufwendungen dar. Dieses objektiv-technische Kriterium dient jedoch in erster Linie der Abgrenzung der wertvermehrenden von den werterhaltenden Aufwendungen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 31). Hinsichtlich der Frage, ob eine Mietereinbaute grundsteuerlich anrechenbar ist, lässt sich aus dem Kriterium nichts ableiten.

cc) Aus dem zweiten Halbsatz von § 221 Abs. 1 lit. a StG, wonach wertvermehrende Aufwendungen nur nach Abzug allfälliger Versicherungsleistungen und Beiträge anrechenbar seien, lässt sich nicht ableiten, dass nur solche Abzüge vorgenommen werden könnten. Dieser zweite Halbsatz betrifft Aufwendungen, welche ein Grundeigentümer tatsächlich hatte, welche ihm aber von einer Versicherung etc. erstattet wurden. Vorliegend stehen jedoch Aufwendungen des Mieters und damit eines Dritten zur Debatte, welche wirtschaftlich dem Mieter zuzurechnen sind und allein wegen des sachenrechtlichen Akzessionsprinzips Bestandteil des Grundstücks wurden. Aus diesen Gründen ist anzunehmen, dass der zweite Halbsatz von § 221 Abs. 1 lit. a StG keine abschliessende Aufzählung enthält.

dd) Wertvermehrende Aufwendungen sind nicht nur bei Geldleistungen an Dritte anrechenbar. Insbesondere berechtigen auch Eigenleistungen, den entsprechenden Marktwert zur Anrechnung zu bringen. Indessen erbringt der Steuerpflichtige auch bei der Eigenleistung eine Leistung, welche einem Geldbetrag entspricht und

welche der Einkommenssteuer unterliegt. Bei den Mietereinbauten erbringt der Vermieter jedoch keine Leistung, wenn er dem Mieter dessen Auslagen nicht erstattet.

ee) Gerade ein Mehrwert wird durch eine Mietereinbaute zumindest während laufender Mietdauer nicht erzielt. Denn der Wert eines vermieteten Grundstücks (Renditeobjekt) wird in erster Linie durch den Barwert der zukünftigen Mieteinnahmen bestimmt. Diese sind ihrerseits von dem vom Vermieter finanzierten Ausbaustandard des Mietobjekts abhängig. Bei einer reinen Rohbaumiete, bei welcher der Mieter den Innenausbau nach seinen spezifischen Bedürfnissen vornimmt, wird der Mietzins diesem Umstand angepasst. Er ist daher naturgemäss tiefer als bei einer Vollmiete. Mietereinbauten, welche vom Mieter finanziert wurden, führen daher, mindestens während des bestehenden Mietverhältnisses, nicht zu einer Erhöhung des Werts eines Grundstücks. Für die Beendigung des Mietverhältnisses enthalten die Mietverträge regelmässig Bestimmungen, die es dem Mieter erlauben, die Einbauten nach eigenem Gutdünken zu verwenden. Die sich bei den Akten befindlichen Mietverträge lassen auch keinen anderen Schluss zu. Wohlgemerkt macht der Pflichtige vorliegend nichts Gegenteiliges geltend.

Insgesamt steht damit fest, dass Mietereinbauten bei Rohbaumieten zwar zu einer Erhöhung des Substanz-, nicht aber des Ertragswerts des Mietobjekts führen können.

Allfällige Leistungen des Vermieters bei Beendigung des Mietverhältnisses mit R fallen im Übrigen nicht in die Besitzesdauer des Pflichtigen und können daher schon deswegen nicht angerechnet werden (§ 221 Abs. 3 StG).

ff) Der Verkaufspreis von Fr. 49'320'000.- (zuzüglich MWST) basierte auf einem jährlichen Nettomietzins ertrag von Fr. 2'939'200.- (zuzüglich allfällige MWST), entsprechend einer Rendite von 5,96%.

Der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse gebietet, dass sich Anlagewert und Erlös umfänglich und inhaltlich auf das gleiche Grundstück zu beziehen haben (vgl. dazu Richner/Frei/Kaufmann, § 219 N 8 mit Hinweisen).

Wenn aber der auf dem Ausbaustandard basierende Mietzins die Grundlage für die Kaufpreiserrechnung bildet, so muss auch beim Anlagewert diesem Umstand in

der Weise Rechnung getragen werden, dass die Mietereinbauten, welche bei der Mietpreisgestaltung und damit beim Verkaufspreis unberücksichtigt bleiben, auch bei den Anlagekosten nicht angerechnet werden können.

gg) Die von der Mieterin R finanzierten Einbauten dürfen von dieser bilanziert und abgeschrieben werden, obwohl sich das Grundstück nicht im zivilrechtlichen Eigentum der Mieterin befindet (BGr, 17. November 2006, 2A.44/2006 = StR 2007, 116; vgl. auch Karl Blumer, Die kaufmännische Bilanz, 10. A. 1989, S. 95). Der Begriff des Geschäftsvermögens stellt denn auch keinen zivilrechtlichen, sondern einen wirtschaftlichen Begriff dar (Madeleine Simonek, Die Abgrenzung des Geschäfts- vom Privatvermögen zwischen Ehegatten, in: ASA 65, 525). Die Aktivierungsfähigkeit beurteilt sich rein wirtschaftlich nach der Frage, ob eine Mietereinbaute dem Unternehmen einen Nutzen vermittelt. Demgegenüber lässt das Verwaltungsgericht die grundsteuerliche Anrechnung von Mietereinbauten nach der zivilrechtlichen Betrachtungsweise auf Grund des sachenrechtlichen Akzessionsprinzips zu, obwohl die betreffende Aufwendung damit zweimal steuerlich geltend gemacht werden kann. Wenngleich an dieser Konstellation zwei Personen beteiligt sind, ist von einem Verstoss gegen das Verbot des Methodendualismus auszugehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119-131, N 91; vgl. auch die Konstellation, an welcher eine einzige Person beteiligt ist: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 216-226a, N 23).

Auch das Verwaltungsgericht des Kantons Freiburg hielt in seinem Entscheid vom 28. Juni 2001 fest, dass eine doppelte steuerliche Berücksichtigung zu vermeiden sei (VGr Fr, 28. Juni 2001, StR 2002, 753 = FZR 2001, 406). Dieser Entscheid basiert auf einer anderen Rechtsgrundlage (§ 49 Abs. 3 des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern [DStG FR]) und ist für den Kanton Zürich nicht verbindlich. Immerhin ist er insofern von Bedeutung, als er bedenkenswerte Argumente enthält. Sodann ist festzuhalten, dass auch der Kanton Bern eine Praxis kennt, welche derjenigen des Kantons Freiburg entspricht (StR 1991, 139). Nach dem Verfasser des Praxiskommentars zum Berner Steuergesetz ergibt sich bereits aus der Konzeption der Grundstückgewinnsteuer, dass nur Aufwendungen angerechnet werden können, welche von der steuerpflichtigen Person getragen wurden (Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 142 N 8; vgl. auch die den Kantonen Freiburg und Bern entsprechende Praxis im Kanton Schwyz: Xaver Mettler, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Schwyz, 1990, S. 175).

hh) So wenig das Vertrauen in den Fortbestand der Gesetze eine Schranke für Gesetzesänderungen bildet, so wenig ist den rechtsanwendenden Behörden eine Änderung oder Präzisierung ihrer Praxis untersagt, wenn ernsthafte sachliche Gründe dafür sprechen (RB 1979 Nr. 34, BGE 126 I 122 = StE 2000 A 25 Nr. 8 = StR 2000, 715, 720, ZStP 2000, 27, BGE 125 I 458, 471 = Pra 2000 Nr. 178 = ASA 70. 779, 791 = StR 2000, 198, 207 f., BGE 122 I 57, 59, StR 1987, 90, 91). Eine auf sachlichen Gründen beruhende Praxisänderung oder Praxispräzisierung ist deshalb stets zulässig (BGE 126 I 122, 129 = ASA 69, 905, 911 = StE 2000 A 25 Nr. 8 = StR 2000, 715, 720). Eine Praxis muss sogar geändert werden, wenn die Behörde zur Einsicht gelangt, dass das Recht bisher unrichtig angewendet wurde oder eine andere Rechtsanwendung dem Sinn des Gesetzes oder geänderten Verhältnissen besser entspricht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119-131, N 95 mit zahlreichen Hinweisen).

Insgesamt konnte der Pflichtige kein gewichtiges Argument nennen, welches für die Beibehaltung der verwaltungsgerichtlichen Praxis und damit für die Anrechnung der geltend gemachten Aufwendungen sprechen würde. Andererseits sprechen die vorstehend dargelegten, gewichtigen Argumente für eine Änderung der Praxis. Demgemäss können die vom Pflichtigen geltend gemachten Aufwendungen für die Mietereinbauten nicht grundsteuerlich angerechnet werden. Der angefochtene Einspracheentscheid ist somit in diesem Punkt zu bestätigen.

ii) Rückblickend betrachtet mag das Beweisverfahren der Rekursgegnerin zur Abklärung der Mietereinbauten als unnötig erscheinen. Indessen ist zu beachten, dass das Gemeindesteuernamt, welchem die Vorbereitung der Einschätzung oblag (§ 209 Abs. 1 StG), seine Rechtsauffassung im Laufe des Verfahrens ändern kann. Zudem setzt eine breite und fundierte Abklärung des Sachverhalts die Einschätzungsbehörde in die Lage, den Entscheid auf breiter Basis zu fällen, was der Qualität des Entscheids förderlich ist.

7. a) Aus vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass der Rekurs teilweise gutzuheissen ist. Bei der Neuberechnung der Grundstückgewinnsteuer ist zu beachten, dass die Handänderungskosten beim Erwerb nach Massstab der Erwerbspreisaufteilung (gewogener Durchschnitt) und die Baukreditzinsen nach Massstab der Aufteilung der wertvermehrenden Aufwendungen aufzuteilen sind. Die Mieterentschädigung von Fr. 40'000.- wurde von der Rekursgegnerin im Einspracheentscheid zugelassen, so

dass diesbezüglich keine Korrektur anzubringen ist. Im Einzelnen ist die Steuer wie folgt neu zu berechnen:

Erwerbspreis vom ... .. 2003	29'000'000.00	
Anteil laut Ergänzungsgutachten relativ	79.06%	
Erwerbspreisanteil absolut	22'926'723.28	
Erwerbspreis vom ... .. 2003	3'250'000.00	
Anteil laut Ergänzungsgutachten relativ	40.78%	
Erwerbspreisanteil absolut	1'325'281.14	
<b>Erwerbspreisanteil total absolut</b>		<b>24'252'004.42</b>
Erwerbspreisanteil total relativ	75.20%	
Wertvermehrnde Aufwendungen total	17'957'472.00	
Anteil laut Gutachten relativ	40.78%	
Anteil wertvermehrnde Aufwendungen absolut		7'322'676.60
Mietereinbauten R		0.00
Mäklerprovision beim Verkauf		920'696.00
Handänderungskosten beim Erwerb	289'286.00	
Anteil der Handänderungskosten beim Erwerb relativ	75.20%	
Anteil der Handänderungskosten beim Erwerb absolut		217'543.11
Handänderungskosten beim Verkauf		158'363.00
Baukreditzinsen	417'714.00	
Anteil der Baukreditzinsen relativ	40.78%	
Anteil der Baukreditzinsen relativ		170'334.92
<b>Anlagekosten total</b>		<b>33'041'618.05</b>
Verkaufspreis	49'320'000.00	
Zinsvorteil	57'561.00	
Mietzinsgarantie	-1'290'000.00	
<b>Massgebender Erlös</b>		<b>48'087'561.00</b>
<b>Steuerpflichtiger Grundstücksgewinn</b>		<b>15'045'942.95</b>
Steuerpflichtiger Grundstücksgewinn abgerundet		15'045'900.00
Grundstückgewinnsteuer laut § 225 Abs.1 StG		6'007'760.00
Besitzesdauer	4 Jahr(e)	
Zuschlag/Ermässigung relativ	0%	
Zuschlag/Ermässigung absolut		0.00
<b>Reiner Steuerbetrag</b>		<b>6'007'760.00</b>

b) Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten zu 60% dem Pflichten und zu 40% der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Kommission für die Grundsteuern der Gemeinde E vom 26. September 2011 wird, soweit darauf eingetreten wird, teilweise gutgeheissen und die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 9'018'320.- auf Fr. 6'007'760.- herabgesetzt.

[...]