



Entscheid

24. Mai 2022

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Hans Heinrich Knüsli, Steuerrichter Walter Balsiger,
Steuerrichter Christian Griesser und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

als Willensvollstrecker im Nachlass des B,
gestorben am ...,
wohnhaft gewesen in C,
dieser vertreten durch D,

Rekurrent,

gegen

Stadt E,

vertreten durch den Ausschuss für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. 1. A (nachfolgend der Pflichtige) und die Stadt E schlossen am ... 2007 mit sechs Gesellschaftern bzw. Gesellschafterinnen der einfachen Gesellschaft "F AG" (Konsortium) einen Grundstückkaufvertrag über den gemeinsamen Verkauf von vier Grundstücken (Kaufobjekte 1 bis 4) zum Preis von total Fr. 8'800'000.- ab. Die Stadt trat dabei als Verkäuferin der Kaufobjekte 1 bis 3 (aKat.-Nrn. ..., ... sowie ...) zum Preis von Fr. 7'148'750.- auf. Der Pflichtige hingegen verkaufte die Liegenschaft aKat.-Nr. ... (Grundbuch Blatt ..., Scheune mit Gewerbe sowie Schopf und Hausumschwung, ...strasse, 973 m² Grundstücksfläche zzgl. 300 m² Land; heute Teil von Kat.-Nr. ...) zum Preis von Fr. 1'651'250.-. Das Baukonsortium verpflichtete sich u.a., auf den vier genannten Grundstücken im Einvernehmen mit der Stadt in eigenem Namen und auf eigene Rechnung ein bestehendes Richtprojekt weiter zu entwickeln bzw. umzusetzen.

Der Grundstückkaufvertrag nahm Bezug auf drei Untersuchungen zum Baugrund (Bericht betreffend Baugrund Unterführung von L vom ... 1980, Historische Untersuchung der G AG, Wallisellen, vom ... 2006, Ergänzende Technische Altlastenuntersuchung der G AG vom ... 2007). Die Parteien gingen aufgrund des letzteren Berichts der G AG davon aus, dass innerhalb der Kaufobjekte geringe Verunreinigungen vorhanden waren. Die Verkäuferschaft verpflichtete sich deshalb, sämtliche Mehrkosten für eine vollständige Beseitigung des damals allenfalls vorhandenen, belasteten und verunreinigten Materials auf den Kaufobjekten, welche den Betrag von total Fr. 70'000.- je einzelner Verkäufer überstiegen, zu übernehmen.

Die G AG hatte zunächst im April 2007 Handbohrungen und im Juni und Juli desselben Jahrs – nach Abschluss des Grundstückkaufvertrags – auf den fraglichen Grundstücken Kernbohrungen vorgenommen. Die Analyse der Bodenproben ergab erstmals, dass der nordöstliche Bereich des Grundstücks aKat.-Nr. ... in drei bis sieben Meter Tiefe mit Chlorkohlenwasserstoffen (LCKW) verunreinigt war. Die LCKW waren auf dem rund 70 Meter nördlich davon gelegenen ehemaligen H-Areal an der ...strasse in den Untergrund versickert und mit dem Grundwasser auf die Parzelle ... transportiert worden. An der ...strasse stellte die Einzelfirma H, jahrzehntelang bis 19.. Chemikalien aller Art her. Danach war die 19.. gegründete H AG, nur noch als Handelsunternehmen für Chemikalien an dieser Adresse tätig.

Die Eigentumsübertragung der vier Grundstücke auf das Konsortium fand knapp vier Jahre nach der Beurkundung des Grundstückkaufvertrags am ... 2011 statt. Die Parzellen wurden in der Folge in den Jahren 2011 bis 2012 mit Wohn- und Geschäftshäusern überbaut. Im Lauf der Bauarbeiten fielen im Zusammenhang mit den beschriebenen LCKW-Altlasten auf dem Grundstück aKat.-Nr. ... für die Erstellung eines Entsorgungskonzepts inkl. Schlussbericht sowie Aushub, Transport und Entsorgung Kosten von insgesamt Fr. 232'054.45 an. Das Konsortium stellte dem Pflichtigen diesen Betrag – nach Abzug des vereinbarten eigenen Anteils der Käuferschaft von Fr. 70'000.- – in Rechnung (Fr. 232'054.45 ./ Fr. 70'000.- = Fr. 162'054.35).

2. Der Ausschuss für Grundsteuern der Stadt E (nachfolgend Ausschuss für Grundsteuern) belegte den Pflichtigen nach diverser vorangegangener E-Mail-Korrespondenz sowie nach Zustellung eines Veranlagungsvorschlags (datiert auf 16. Februar 2017) und Durchführung einer Verhandlung am 6. März 2017, welche nicht zu einer Einigung führte, mit Entscheid vom 15. Juni 2017 abweichend von der Deklaration mit einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 79'540.-, welche sich wie folgt errechnete:

| | |
|---|----------------------|
| Verkehrswert vor 20 Jahren (Fr. 700.-/m ² für teilbelastetes Land) | Fr. 891'100.00 |
| wertvermehrnde Aufwendungen | Fr. 326'140.00 |
| nachgereichte wertvermehrnde Aufwendungen | Fr. 36'887.90 |
| ./ nachträgliche Entschädigungszahlung | Fr. -30'000.00 |
| weitere Aufwendungen beim Kauf und Verkauf | <u>Fr. 2'880.00</u> |
| gesamte Anlagekosten | Fr. 1'227'007.90 |
| | |
| Erlös (Verkaufspreis gemäss Kaufvertrag) | Fr. 1'651'250.00 |
| Grundstückgewinn | Fr. 424'200.00 |
| | |
| volle Steuer | Fr. 159'080.00 |
| ./ Ermässigung nach 20 Jahren (50 %) | <u>Fr. 79'540.00</u> |
| Grundstückgewinnsteuer | Fr. 79'540.00 |

Im gewährten Betrag für wertvermehrnde Aufwendungen in Höhe von Fr. 326'140.- waren – neben weiteren, im vorliegenden Rekursverfahren unbestrittenen

Beträgen – die oben beschriebenen Kosten von Fr. 162'054.35 für die Altlastensanierung mitenthalten.

B. Der Ausschuss für Grundsteuern wies die gegen die Veranlagung erhobene Einsprache mit Beschluss vom 15. März 2018 ab, nachdem dem Pflichtigen am 13. November 2017 Einsicht in die Akten gewährt worden war.

C. Am 23. April 2018 liess der Pflichtige Rekurs erheben mit dem Antrag, es sei der Verkehrswert vor 20 Jahren auf Fr. 1'050.-/m² festzulegen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Stadt E. Der Pflichtige stellte sich auf den Standpunkt, dass die betroffene Parzelle zum Stichtag 20 Jahre vor dem Verkauf (... 1991) ohne die Berücksichtigung einer Kontamination durch LCKW zu bewerten sei. Die schädlichen Chemikalien seien zum damaligen Zeitpunkt noch nicht in das Grundstück vorgedrungen. Zumindest hätte ein potentieller Käufer eine Verunreinigung damals nicht festgestellt bzw. feststellen können.

Der Ausschuss für Grundsteuern schloss in seiner Rekursantwort vom 12. Juni 2018 auf Abweisung des Rechtsmittels, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Pflichtigen. Eventualiter, für den Fall, dass das Land aus Sicht des Steuerrekursgerichts in unbelastetem Zustand zu schätzen wäre, sei ein Landwert vor 20 Jahren von Fr. 857.-/m² einzusetzen. Im Gegenzug seien dann aber die als wertvermehrende Aufwendungen gewährten Sanierungskosten in Höhe von Fr. 162'054.35 nicht mehr zum Abzug zuzulassen.

Mit Verfügung vom 26. Juni 2018 wurde ein zweiter Schriftenwechsel eingeleitet. Die Replik datiert vom 6. August 2018, die Duplik vom 3. September 2018.

Am 10. Juli 2019 ordnete der Referent ein Gutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft an. Als Experte nahm er K in Aussicht. Die Gutachterfrage lautete: "Wie hoch war der Verkehrswert der Liegenschaft Kat.-Nr. ..., 973 m² zuzüglich 300 m² Land an der ...strasse in E per ... 1991?" Die Parteien erhoben hiergegen innert Frist keine Einwendungen. Der Referent ernannte den Experten am 19. August 2019 und beauftragte ihn mit der Erstellung des Verkehrswertgutachtens.

Am 13. November 2019 fand auf dem verkauften Grundstück ein Augenschein des Referenten und des Experten statt, unter Anwesenheit der Parteien und deren Vertreter. Die anschliessende Referentenaudienz führte zu keiner Einigung. Der Referent unterbreitete den Parteien mit Schreiben vom 19. November 2019 einen Vergleichsvorschlag, auf den sich die Parteien in der Folge wiederum nicht einigen konnten. Der Pflichtige liess in seiner Eingabe vom 9. Dezember 2019 insbesondere vorbringen, bei den Sanierungskosten handle es sich nicht wie bisher angenommen um wertvermehrende Aufwendungen sondern um eine Kaufpreisminderung.

Nachdem der Referent ihn dazu am 9. Januar 2020 aufgefordert hatte, reichte der Pflichtige am 11. Januar 2020 den Grundstückkaufvertrag vom ... 2007 sowie Belege über dessen Bezahlung der Sanierungskosten im Umfang von Fr. 162'054.35 ein. Der Ausschuss für Grundsteuern nahm zu den Vorbringen des Pflichtigen und zu den eingereichten Unterlagen am 26. Februar 2020 Stellung.

Am 16. März 2020 informierte der Vertreter des Pflichtigen u.a. über den Tod des Letzteren am ... 2019. Als Alleinerbe trete M auf. Dem am 23. Juni 2020 eingereichten Erbschein des Bezirksgerichts vom 3. Juni 2020 war zu entnehmen, dass Rechtsanwalt lic. iur. A als Willensvollstrecker ernannt worden war. Somit trat im steuerrekursgerichtlichen Verfahren nicht der Alleinerbe, sondern A als Rekurrent an die Stelle des verstorbenen Pflichtigen (BGr, 24. Mai 2017, 2C_485/2016 sowie Jasmin Malla, Willensvollstrecker und Erben im Steuerrecht, 2016, Rz. 386). Der Willensvollstrecker (nachfolgend der Lesbarkeit zuliebe weiterhin der Pflichtige) ermächtigte mit Vollmacht vom 22. Juni 2020 den bisherigen Vertreter, D, das Verfahren am Steuerrekursgericht weiterzuführen.

Am 15. Juli 2020 reichte der Ausschuss für Grundsteuern auf Aufforderung des Referenten hin eine weitere Stellungnahme ein.

Der Experte erhielt am 1. September 2020 den Auftrag, das schriftliche Verkehrswertgutachten auszufertigen. Der Referent beauftragte ihn am 9. September 2020 zudem telefonisch, den Wert des Grundstücks je mit Schadstoffen belastet bzw. unbelastet zu ermitteln.

Der Gutachter erstattete seine schriftliche Expertise am 28. September 2020 (nachfolgend Verkehrswertgutachten). Er bediente sich der Residualwertmethode

(Landrückwärtsrechnung) und legte für das unbelastete Grundstück einen Marktwert per Stichtag ... 1991 von Fr. 1'094'780.- fest (Fr. 860.-/m²). Zur Ermittlung des Werts in verunreinigtem Zustand rechnete er die Gesamtkosten gemäss Altlastenabrechnung aus dem Jahr 2011 von Fr. 232'054.45 unter Zuhilfenahme des Zürcherischen Baukostenindex auf den Stichtag um. Die so ermittelte Zahl von Fr. 199'517.- zog er sodann vom Wert für das unbelastete Grundstück ab und kam so auf ein Ergebnis von Fr. 895'263.- (Fr. 703.-/ m² für das Land in verunreinigtem Zustand). Die Parteien äusserten sich innert der mit Verfügung vom 12. Oktober 2020 angesetzten Frist nicht zum Gutachten. Die telefonischen Einigungsbemühungen des Referenten blieben ohne Erfolg, da sich die Parteien auf den (mutmasslichen) Sachverhalt und dessen rechtliche Würdigung rund um die Verunreinigung des Grundstücks zum Stichtag vor 20 Jahren nicht einigen konnten.

Am 15. Februar 2021 ordnete der Referent nach Einholung einer Offerte über die Altlastensituation rund um die Liegenschaft aKat.-Nr. ... in E ein weiteres Gutachten an. Als Experte wurde N vorgeschlagen. Die Fragen lauteten:

a) "Mit welcher Wahrscheinlichkeit ist anzunehmen, dass das streitbetroffene Grundstück, Liegenschaft Kat.Nr. ..., 973m² zuzüglich 300m², an der ...strasse in E per ... 1991 mit aus dem nahe gelegenen H-Areal stammenden Chlorkohlenwasserstoffen verunreinigt war?"

b) "Mit welcher Wahrscheinlichkeit ist anzunehmen, dass ein potentieller Käufer des Grundstücks (potentielles Kaufdatum ... 1991) nach dem normalen Lauf der Dinge ohne Weiteres damit einverstanden gewesen wäre, dass der Verkäufer gemäss einer entsprechenden Klausel im Grundstückkaufvertrag für die Kosten einer Sanierung einer allfälligen Verunreinigung – ausser bei arglistigem Verschweigen des Mangels – nicht haften würde (Kauf "wie gesehen")?"

c) "Mit welcher Wahrscheinlichkeit hätte ein potentieller Käufer die Verunreinigung auf dem streitbetroffenen Grundstück im Zeitraum ... 1991 bis ... 2001 entdeckt?"

Der Referent ordnete zudem u.a. an, dass der vorgeschlagene Experte die Recherchen über die einzelnen Fragen zunächst gestaffelt vornehmen solle (Reihenfolge: lit. c, lit. b und zuletzt lit. a) und die Gerichtsdelegation jeweils über die vorläufig-

gen Zwischenergebnisse mündlich informiere. Der nächste Schritt erfolge jeweils, nachdem die Parteien über das jeweilige vorläufige Ergebnis in Kenntnis gesetzt worden seien.

Der Pflichtige erhob in seiner Eingabe vom 26. Februar 2021 gegen die Person des Experten keine Einwendungen. Der Ausschuss für Grundsteuern liess sich innert Frist nicht vernehmen. Anschliessend fanden erneut Telefongespräche des Referenten mit den Parteien zwecks Herbeiführung einer Einigung statt. Am 12. April 2021 äusserte sich der Pflichtige schriftlich und unaufgefordert zur Altlastenfrage. Das Steuerrekursgericht ernannte N als Experte und beauftragte ihn gleichentags mit der zunächst mündlichen Beantwortung folgender Frage: "Mit welcher Wahrscheinlichkeit hätte ein potentieller Käufer die Verunreinigung auf dem streitbetroffenen Grundstück im Zeitraum ... 1991 bis ... 2001 entdeckt?".

Am 15. Juli 2021 berichtete der Gutachter per E-Mail über die vorläufigen Ergebnisse seiner Recherchen. Der Referent führte mit den Parteien daraufhin erneut – ergebnislos – Telefongespräche. Schliesslich beauftragte er den Experten am 10. November 2021 mit der schriftlichen Abfassung des Gutachtens über die obgenannte Frage.

Das schriftliche Gutachten datiert vom 10. Februar 2022 (nachfolgend Altlastengutachten). Der Experte kommt darin zum Schluss, dass die Wahrscheinlichkeit extrem klein gewesen wäre, dass ein potentieller Kaufinteressent im Rahmen der Kaufverhandlungen um den Stichtag 1991 auf die Idee gekommen wäre, dass der nordöstliche Bereich mit Schadstoffen belastet sein könnte. Auch in den zehn Jahren danach hätte der potentielle Käufer die Schadstoffbelastung auf der Parzelle aKat.-Nr. ... nicht entdecken können, selbst wenn mit Aushubarbeiten begonnen worden wäre. Die angetroffenen Schadstoffe – sowohl der leichtflüchtige Chlorkohlenwasserstoff (LCKW) Trichlorethylen als auch seine Abbauprodukte *cis*-1,2-Dichlorethylen und Vinylchlorid – seien farblos und in den im Untergrund festgestellten Gehalten (maximal 0.55 mg/kg) nicht riechbar. Ohne entsprechenden Verdacht würden bei Aushubarbeiten keine Proben entnommen und analysiert. Das Aushubmaterial wäre somit als unverschmutzt klassiert und entsorgt worden.

Innert der mit Verfügung vom 16. Februar 2022 angesetzten Frist zur Stellungnahme liess sich einzig der Pflichtige vernehmen. Der Ausschuss für Grundsteuern nahm am 18. März 2022 zur Vernehmlassung des Pflichtigen Stellung.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss § 205 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) erheben die politischen Gemeinden eine Grundstückgewinnsteuer. Diese wird erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 StG). Grundstückgewinn ist der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 219 Abs. 1 StG). Zu den Anlagekosten gehören der Erwerbspreis und weitere Aufwendungen (vgl. § 220 und § 221 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 indessen alternativ den Verkehrswert des Grundstücks vor zwanzig Jahren in Anrechnung bringen (§ 220 Abs. 2 StG). Als Erlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 222 StG). Der Verkehrswert eines Vermögensrechts im Allgemeinen und einer Liegenschaft im Besonderen entspricht dem Preis, der dafür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am Bewertungsstichtag mutmasslich zu erzielen wäre (anstatt vieler RB 1984 Nr. 65). Dieser Wert ist bei den Grundsteuern individuell nach allgemeinen Bewertungsgrundsätzen zu schätzen (VGr, 21. Februar 2018, SB.2017.00105, www.vgrzh.ch).

b) Die Steuerbehörden (bzw. das Steuerrekursgericht) stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Sie können insbesondere Sachverständige beiziehen, Augenscheine durchführen, Geschäftsbücher und Belege an Ort und Stelle einsehen und, mit deren Einverständnis, Zeugen einvernehmen (§ 132 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 148 Abs. 3, § 206 sowie § 212 StG). Soweit die Steuerbehörden Sachverständige beiziehen, finden die Art. 183 - 188 ZPO sinngemässe Anwendung

(§ 7 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [VO StG]). Sachverständige sind Personen, die der Steuerbehörde oder dem Steuerrekursgericht durch Erstattung eines Gutachtens Kenntnisse vermitteln von Tatsachen, deren Wahrnehmung besonderes Fachwissen erfordert, oder von Erfahrungssätzen, die einem der Steuerbehörde (bzw. dem Steuerrekursgericht) nicht vertrauten Wissensgebiet angehören; die Steuerbehörde bzw. die Steuerrichter sind in der Regel Spezialisten auf dem Gebiet des Steuerrechts, nicht aber zwangsläufig all jener Fachgebiete, die für die Sachverhaltsermittlung relevant sein können. Eine Expertise ist demzufolge dann anzuordnen, wenn die eigene Sachkenntnis der Behörde (oder einzelner ihrer Mitglieder) nicht ausreicht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 132 N 30). Ein im Rekursverfahren eingeholtes Gutachten unterliegt als Beweismittel der freien Beweiswürdigung. Eigene Berechnungen der steuerpflichtigen Person können dagegen nicht einer neutralen Expertise gleichgestellt werden. Dasselbe gilt auch für ein Parteigutachten, welches (wie die eigenen Berechnungen) nur eine Parteibehauptung darstellt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 132 N 47). Ohne zwingende Gründe darf von einem amtlichen Gutachten nicht abgewichen werden. Die erkennende Behörde kann sich 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, 21. Februar 2018, SB.2017.00105, www.vgrzh.ch, sowie VGr, 16. November 2011, SB.2011.00018, www.vgrzh.ch).

2. a) Wie gesehen hat der Pflichtige im Grundstückkaufvertrag versprochen, allfällige (bei Vertragsunterzeichnung bzw. nach Eigentumsübergang der Höhe nach noch unbekannte) Kosten, welche den Betrag von Fr. 70'000.- überstiegen, für die vollständige Entfernung von vermutlich vorhandenen Altlasten zu übernehmen. Verpflichtet sich ein Verkäufer, solche erst später anfallenden Aufwendungen für die Kaufsache zu übernehmen, so wirkt sich dies erlösmindernd aus. Das Verwaltungsgericht setzte sich bereits 1985 im Zusammenhang mit einem ölverschmutzten Grundstück mit einem nahezu identischen Sachverhalt auseinander (RB 1985 Nr. 65). Bei den Kosten für die nachträgliche Sanierung des vorliegend streitbetroffenen Grundstücks im Betrag von Fr. 162'054.35 handelt es sich, wie der Pflichtige richtigerweise vorbrachte, damit nicht um wertvermehrende Aufwendungen, denn es wurde im Rahmen der Sanierung ein vorbestehender oder während der Besitzesdauer des Pflichtigen eingetretener Mangel an der Kaufsache, für den der Pflichtige haftete, durch die Käuferschaft behoben. Bei

der Berechnung des Grundstückgewinns ist deshalb ein entsprechend niedrigerer Verkaufspreis (Erlös) von Fr. 1'489'195.- (= Fr. 1'651'250.- ./ Fr. 162'054.35) einzusetzen.

b) Der Pflichtige hat sich dafür entschieden, nicht den ursprünglich tatsächlich bezahlten Kaufpreis für die Liegenschaft aKat.-Nr. ... als Anlagewert anrechnen zu lassen, sondern den (fiktiven) Verkehrswert vor 20 Jahren. Streitig war im Rekursverfahren, ob das Land per Stichtag (... 1991) in unbelastetem oder belastetem Zustand zu schätzen sei. In diesem Zusammenhang hat das Steuerrekursgericht ein Altlasten- sowie ein Verkehrswertgutachten eingeholt.

Das Ergebnis des Altlastengutachtens wurde von keiner der beiden Streitparteien in Zweifel gezogen. Diese Expertise ist aus Sicht des Steuerrekursgerichts klar formuliert, gehörig begründet und frei von Lücken und Widersprüchen. Der rechtserhebliche Sachverhalt ist damit erstellt: Ein potentieller Landkäufer hätte bei einem Kauf per Stichtag eine allfällig vorbestehende Belastung des Grundstücks durch die LCKW nicht bemerkt. Der Pflichtige hätte darüber hinaus innert der allgemeinen zehnjährigen zivilrechtlichen Verjährungsfrist (Art. 127 OR) bzw. der zweijährigen Verjährungsfrist betreffend Gewährleistungsansprüchen beim Kauf (Art. 210 Abs. 1 OR) nicht damit rechnen müssen, mit ernsthaften, erfolgsversprechenden zivilrechtlichen Ansprüchen konfrontiert zu werden, die den Erlös vermindert hätten. Eine Untersuchung darüber, ob es zur damaligen Zeit üblich war, Gewährleistungsansprüche wegzubedingen, erübrigt sich. Ebenso unerheblich ist es, ob die Verunreinigung zum Stichtag schon vorlag oder ob die fraglichen Chemikalien erst danach über das Grundwasser in den Boden der Parzelle aKat.-Nr. ... eindrangen. Ein Verkäufer hätte mit dem streitbetroffenen Grundstück im Jahr 1991 auf dem freien Markt auf jeden Fall einen Preis erzielt, der einem unbelasteten Grundstück entsprach. Gleichermassen hätte der Pflichtige, hätte er das Grundstück im Jahr 1991 erworben, ohne mit den Wimpern zu zucken den Preis für eine altlastenfreie Parzelle bezahlt. Werden anfänglich vorhandene versteckte Mängel während der Besitzesdauer entdeckt und kann ein Gegenstand oder Grundstück aus diesem Grund lediglich zu einem geringeren Preis veräussert werden, so handelt es sich beim erlittenen Verlust um einen Kapitalverlust im klassischen Sinn, welcher den allfälligen einer Kapitalgewinnsteuer unterliegenden Kapitalgewinn grundsätzlich schmälert. Gleich verhält es sich selbstredend bei Verlusten aufgrund von Mängeln, die erst während der Besitzesdauer eintreten und durch einen Eigentümer – aus verschiedenen denkbaren und durchaus legitimen Gründen – nicht behoben wurden.

Schliesslich haben die Parteien auch nicht gegen das Verkehrswertgutachten opponiert. Auch dieses ist klar formuliert und aus Sicht des Steuerrekursgerichts frei von Widersprüchen. Es spricht nichts dagegen, bei der Berechnung des Grundstückgewinns den vom Experten ermittelten Wert des unbelasteten Grundstücks per Stichtag ... 1991 in Höhe von Fr. 1'094'780.- (= Fr. 860.-/m²) zu verwenden.

c) Den vorstehenden Ausführungen entsprechend ist die Grundstückgewinnsteuer wie folgt neu zu berechnen:

| | |
|---|---------------------|
| Verkehrswert vor 20 Jahren (unbelastetes Land) | Fr. 1'094'780.- |
| wertvermehrnde Aufwendungen (ohne Altlastensanierung) | Fr. 164'085.- |
| nachgereichte wertvermehrnde Aufwendungen | Fr. 36'887.- |
| ./.. nachträgliche Entschädigungszahlung | Fr. -30'000.- |
| weitere Aufwendungen beim Kauf und Verkauf | <u>Fr. 2'880.-</u> |
| gesamte Anlagekosten | Fr. 1'268'632.- |
| | |
| Verkaufspreis gemäss Kaufvertrag | Fr. 1'651'250.- |
| ./.. Erlösminderung (Altlastensanierung) | Fr. -162'055.- |
| Erlös | Fr. 1'489'195.- |
| | |
| Grundstückgewinn (Erlös ./.. Anlagekosten) | Fr. 220'563.- |
| | |
| volle Steuer (gerundet) | Fr. 77'600.- |
| ./.. Ermässigung nach 20 Jahren (50 %) | Fr. 38'800.- |
| Grundstückgewinnsteuer | Fr. 38'800.- |

d) Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid des Ausschusses für Grundsteuern der Stadt E ist somit teilweise gutzuheissen, und die Grundstückgewinnsteuer ist von Fr. 79'540.- auf Fr. 38'800.- herabzusetzen.

3. a) Gemäss § 151 Abs. 1 StG werden die Kosten des Verfahrens vor dem Steuerrekursgericht der unterliegenden Partei auferlegt (Satz 1). Wird der Rekurs teilweise gutgeheissen, werden sie anteilmässig aufgeteilt (Satz 2). Somit erfolgt die Kostentragung grundsätzlich nach dem Unterliegerprinzip, doch kann ausnahmsweise

auch das Verursacherprinzip zum Tragen kommen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 151 N 14). So sind nach § 151 Abs. 2 StG z.B. dem obsiegenden Rekurrenten gestützt auf das Verursacherprinzip in der Regel die Kosten ganz oder teilweise aufzuerlegen, wenn er bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Einschätzungs- oder Einspracheverfahren zu seinem Rechts gekommen wäre und somit unnötige Kosten verursacht werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 151 N 16). Die nämlichen Überlegungen gelten sinngemäss, auch wenn dies im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt wird, ebenso für die Einschätzungsbehörde. Hat diese Behörde der steuerpflichtigen Person das rechtliche Gehör verweigert oder eine ungenügende Untersuchung im Einschätzungs- bzw. Einspracheverfahren durchgeführt, welche durch das Steuerrekursgericht im Rekursverfahren nachgeholt wurde, können ihr Kosten auferlegt werden, auch wenn die Behörde obsiegt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 151 N 16a).

b) Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) und das daraus fliessende Akteneinsichtsrecht bezieht sich nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGr, 19. Oktober 2021, 2C_629/2021, E. 2.2.3 ff.) grundsätzlich auf *sämtliche Akten eines Verfahrens*, die für dieses erstellt oder beigezogen wurden, ohne dass ein besonderes Interesse geltend gemacht werden müsste und unabhängig davon, ob die fraglichen Akten aus Sicht der Behörde entscheidenderheblich sind. Die Einsicht in die Akten, die für ein bestimmtes Verfahren erstellt oder beigezogen wurden, kann demnach nicht mit der Begründung verweigert werden, die fraglichen Akten seien für den Verfahrensausgang belanglos. Es muss vielmehr der betroffenen Person überlassen sein, die Relevanz der Akten zu beurteilen. Dem Akteneinsichtsrecht der rechtsunterworfenen Person steht die Aktenführungspflicht der Behörde gegenüber.

Nicht dem Akteneinsichtsrecht unterliegen aber namentlich rein interne Meinungsäusserungen der Veranlagungsbehörde oder der Gerichtsbehörden, die diese in Handakten oder anderen Dokumenten festhalten. Unter die nicht zwingend einsichtspflichtigen Aktenstücke fallen insbesondere Entwürfe, Anträge, Notizen, Skizzen, Zeitungsartikel, Mitberichte, Hilfsbelege usw. Hinsichtlich solcher Schriftstücke besteht kein Akteneinsichtsrecht, es sei denn, das Gesetz ordne dies ausdrücklich an.

Im Bereich der harmonisierten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden ist der verfassungsmässige Anspruch auf Akteneinsicht konkretisiert worden in Art. 114 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und Art. 41 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern

der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG). Danach sind die steuerpflichtigen Personen berechtigt, in die von ihnen eingereichten oder von ihnen unterzeichneten Akten "Einsicht zu nehmen" (Art. 114 Abs. 1 DBG bzw. Art. 41 Abs. 1 StHG, je Satz 1 [ebenso § 124 Abs. 1 Satz 1 StG]). Die übrigen Akten stehen ihnen "zur Einsicht offen", sofern die Ermittlung des Sachverhaltes abgeschlossen ist und soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen (Art. 114 Abs. 2 DBG bzw. Art. 41 Abs. 1 Satz 2 StHG [ebenso § 124 Abs. 2 StG]). Das direktsteuerliche Akteneinsichtsrecht geht inhaltlich über Art. 29 Abs. 2 BV nicht hinaus. Auf geheim gehaltene, an sich einsichtspflichtige Akten darf die Veranlagungsbehörde nur insoweit abstellen, als deren wesentlicher Inhalt unter Wahrung der Äusserungsmöglichkeit bekannt gegeben wird.

c) aa) Der (sinngemässe) Vorwurf des Pflichtigen, er habe seine Prozesschancen nach Erhalt des Einspracheentscheids wegen pflichtwidrigen Verhaltens des Ausschusses für Grundsteuern im vorinstanzlichen Verfahren nicht richtig abschätzen können, ist nicht gänzlich unberechtigt. Der Ausschuss für Grundsteuern bestreitet nicht, dass der Vertreter des Pflichtigen im Rahmen der Wahrnehmung seines Akteneinsichtsrechts im Einspracheverfahren am 13. November 2017 nur gerade drei Vergleichshandänderungen vorfand, obwohl die Steuerbehörde zu jener Zeit offenbar Einblick in eine ganze Reihe weiterer Handänderungen genommen hatte. Ohne Kenntnisse der übrigen Handänderungsdaten wurde der Pflichtige von vornherein der Möglichkeit beraubt, die Auswahl der Steuerbehörde auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen und seine Prozesschancen einigermaßen realistisch einzuschätzen. Kommt hinzu, dass sowohl die dem Vertreter des Pflichtigen zugänglich gemachten als auch die übrigen Handänderungen offenbar anonymisiert waren. Insbesondere fehlten die Namen der Käufer bzw. Käuferinnen bzw. Verkäufer bzw. Verkäuferinnen. Eine ernsthafte Auseinandersetzung mit der Verlässlichkeit und Tauglichkeit der dem Vergleich dienenden Transaktionen war dem Pflichtigen damit verwehrt. So entsprechen notariell beurkundete Preise von Transaktionen zwischen verbundenen Parteien in vielen Fällen nicht dem Verkehrswert (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 155 ff., auch zum Folgenden). Ebenso verborgen bleiben z.B. Arrondierungskäufe, welche für einen ernsthaften Vergleich nicht ohne weiteres in Frage kommen. Es ist selbstverständlich, dass sowohl die Behörde als auch die betroffenen Steuerpflichtigen umfassend über die Datenlage informiert sein müssen. Der Anspruch des Steuerpflichtigen auf rechtliches Gehör erweist sich angesichts des das Steuerverfahren beherrschenden Amtsgeheimnisses (§ 120 StG) jedoch nicht als unproblematisch. Deshalb ist eine Güterab-

wägung vorzunehmen, wobei in der Regel der Anspruch auf rechtliches Gehör überwiegen wird (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 225). In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass jedermann, der ein Interesse glaubhaft macht, Einsicht in das Grundbuch erhält (Art. 970 Abs. 1 ZGB), wozu auch die Belege – wie etwa ein die Namen der Vertragsparteien enthaltender Kaufvertrag – gehören (wobei die Einsichtnahme nur in dem Umfang zu gewähren ist, wie es für die Befriedigung des schutzwürdigen Interesses notwendig ist [BGr, 5. Januar 2022, 5A_799/2020, E. 4, mit Hinweisen; Jürg Schmid, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 6. A., 2019, Art. 970 N 13 ZGB]). Grundeigentümer haben grundsätzlich damit zu rechnen, dass Dritte ein Anrecht auf sie betreffende Informationen haben. Die Hürden, die das uneingeschränkte Einsichtsrecht eines Steuerpflichtigen ausschliessen könnten, dürfen nicht besonders hoch liegen, zumal zumindest bei Fällen, welche die Grundstücksgewinnsteuer betreffen, in der Regel handfeste finanzielle Interessen im Spiel sind und die relevanten Informationen, jedenfalls wenn es um den Verkehrswert vor 20 Jahren geht, einen weit zurückliegenden Zeitraum betreffen. Einer Einsichtnahme in die vollständigen Akten in den Amtsräumen der Behörde – ohne die Möglichkeit, Fotografien oder Kopien zumachen – steht jedenfalls nichts entgegen (eingeschränktes Akteneinsichtsrecht; vgl. VGr ZG, 19. November 2019, A 2018 26, E. 4.7, in: Gerichts- und Verwaltungspraxis 2019, <https://www.zg.ch/behoerden/staatskanzlei/kanzlei/gvp> sowie VGr ZG, 21. Februar 2022, A 2020 16, E. 3.2, <https://verwaltungsgericht.zg.ch>).

bb) Der Pflichtige beantragte keine Rückweisung der Sache wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs. Eine Rückweisung ist auch nicht angezeigt, wurde der offensichtliche Verfahrensmangel doch im vorliegenden Gerichtsverfahren durch Einholung eines amtlichen Gutachtens geheilt. Der Pflichtige hat sich der Einholung des amtlichen Gutachtens nicht widersetzt und den durch die Vorinstanz festgelegten Verkehrswert vor Beauftragung des Gutachters auch nicht anerkannt, obwohl er von der (teilweise anonymisierten) Liste der ihm bisher verborgen gebliebenen Handänderungen Kenntnis erhalten hatte. Einen Antrag auf Einsichtnahme der dem Steuerrekursgericht vorliegenden nicht anonymisierten Handänderungsanzeigen hat der Pflichtige nicht gestellt, obwohl er von diesen Kenntnis hatte. Der Ausschuss für Grundsteuern weist zudem zu Recht darauf hin, dass der Pflichtige das vorläufige Schätzungsergebnis des Experten (Fr. 860.-/m² für unbelastetes Land) auch nach dem Augenschein vom 13. November 2019 nicht anerkannte, sodass zu dieser Frage ein schriftliches Gutachten ausgefertigt werden musste, das zu erheblichen Mehrkosten führte.

d) aa) Die Kosten des Gutachtens über den Verkehrswert der strittigen Parzelle vor 20 Jahren sind daher dem Pflichtigen aufzuerlegen, weil er mit seinem Antrag, den Quadratmeterpreis für das unbelastete Grundstück auf Fr. 1'050.- festzulegen, vollständig unterliegt. Die Gemeinde ging, wie das Verkehrswertgutachten vom 28. September 2020 bestätigt, im Einspracheentscheid richtigerweise von einem Quadratmeterpreis von rund Fr. 860.- für das unbelastete Grundstück aus. Ein Kausalzusammenhang zwischen der Verletzung des rechtlichen Gehörs im Einspracheverfahren und den vom Pflichtigen zu tragenden Gutachtenskosten ist nach dem in E. 3c/bb Gesagten nicht auszumachen.

bb) Aufgrund der vorstehend geschilderten Umstände kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass der Pflichtige in voller Kenntnis aller Vergleichshandänderungen im Rahmen der Rekuserhebung auf seinen Antrag betreffend Höhe des Verkehrswerts verzichtet hätte. Die Kosten des Verfahrens vor dem Steuerrekursgericht sind – mit Ausnahme der Gutachterkosten (E. 3d/aa und 3d/cc) – somit dem Pflichtigen bzw. der Stadt E ausgangsgemäss (entsprechend dem Obsiegen bzw. Unterliegen im Rekursverfahren) je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 212 i.V.m. § 151 Abs. 1 StG).

cc) Der Pflichtige ist hingegen mit seinem Begehren betreffend die Wahrscheinlichkeit einer Entdeckung der Altlastensituation durch einen potentiellen Käufer bzw. durch eine potentielle Käuferin zum Stichtag vor 20 Jahren erfolgreich, weshalb es sich rechtfertigt, der insoweit unterliegenden Stadt E die Expertisekosten für das Altlastengutachten aufzuerlegen (StRK II ZH, 7. Juli 2003, StE 2003 B 93.3 Nr. 7).

e) Den je zur Hälfte obsiegenden bzw. unterliegenden Parteien steht nach § 212 i.V.m. § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) keine Parteientschädigung zu bzw. allfällige Parteientschädigungen wären praxisgemäss wettzuschlagen.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid des Ausschusses für Grundsteuern der Stadt E vom 15. März 2018 wird teilweise gutgeheissen, und die Grundstück-gewinnsteuer wird von Fr. 79'540.- auf Fr. 38'800.- herabgesetzt.

[...]