

**3-RV.2010.150**

P 22

**Urteil vom 26. Januar 2012**

Besetzung      Präsident Heuscher  
Richter Lämmli  
Richter Troller  
Gerichtsschreiberin Ferra

Rekurrentin    **X. + Y. AG,**  
  
vertreten durch

Gegenstand    **Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,  
Sektion juristische Personen, vom 1. Juni 2010  
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2006**

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Verfügung vom 7. April 2010 veranlagte das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), die X. + Y. AG für das Steuerjahr 2006 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 1'215'772.00 und einem steuerbaren Kapital von CHF 14'502'366.00. Dabei wurden unter anderem CHF 815'000.00 als geldwerte Leistung aus dem unterpreislichen Verkauf zweier Liegenschaften zum deklarierten Gewinn aufgerechnet.

### **2.**

Gegen die Verfügung vom 7. April 2010 liess die X. + Y. AG mit Schreiben vom 7. Mai 2010 Einsprache erheben. Sie verlangte die Reduktion des steuerbaren Reingewinnes um die Aufrechnung der geldwerten Leistung von CHF 815'000.00.

### **3.**

Mit Entscheid vom 1. Juni 2010 wies das KStA die Einsprache ab. An der Aufrechnung der geldwerten Leistung wurde festgehalten.

### **4.**

Den Einspracheentscheid vom 1. Juni 2010 (Zustellung am 7. Juni 2010) hat die X. + Y. AG mit Rekurs vom 20. August 2010 (Postaufgabe gleichentags) an das Steuerrekursgericht weiterziehen lassen und beantragt:

#### **"1.**

Der steuerbare Reingewinn sei um die Aufrechnung geldwerte Leistung von CHF 815'000.00 herabzusetzen.

#### **2.**

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

Auf die Begründung wird - soweit erforderlich - in den Erwägungen eingegangen.

### **5.**

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

### **6.**

Die X. + Y. AG hat eine Replik erstatten lassen.

### **7.**

Das Steuerrekursgericht hat am 20. Oktober 2011 eine Verhandlung mit Augenschein durchgeführt.

**8.**

Mit Verfügung vom 24. Oktober 2011 wurden die X. + Y. AG und das KStA je aufgefordert, weitere Unterlagen einzureichen.

**9.**

Mit Eingabe vom 11. November 2011 liess die X. + Y. AG die verlangten Unterlagen zu den Akten geben. Das KStA reichte die verlangten Angaben mit Schreiben vom 15. November 2011 ein.

**10.**

Mit Verfügung vom 17. November 2011 wurde der X. + Y. AG und dem KStA die Möglichkeit gegeben, sich abschliessend zum Beweisergebnis zu äussern.

**11.**

Das KStA, Sektion Grundstückschätzung (GS), hat mit Schreiben vom 8. Dezember 2011, die X. + Y. AG mit Schreiben vom 12. Dezember 2011 Stellung genommen.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2006. Massgebend für die Beurteilung ist somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

#### **2.1.**

Die Rekurrentin ist eine Aktiengesellschaft, welche den Betrieb einer Spiegelfabrik und Glasschleiferei, den Handel mit Tafelglas und einschlägigen Artikeln bezweckt. H. H. ist an der Rekurrentin zu 34 % (24 von 70 Namenaktien à CHF 1'000.00) beteiligt. Mit den weiteren (Haupt-)Aktionären besteht ein Aktionärsbindungsvertrag.

Die Rekurrentin kaufte mit Kaufvertrag vom 13. August/2. November 1999 die Grundstücke GB B. Nr. 616, Plan 15, Parzelle 920, und GB B. Nr. 374, Plan 15, Parzelle 921, von der Erbengemeinschaft des S. H. für CHF 1.604 Mio. Die Parzelle 921 ist mit einem Mehrfamilienhaus und weiteren Nebengebäuden überbaut. Im Jahr 2000 wurde die Liegenschaft saniert. Gemäss der Bauabrechnung vom 2. Februar 2001 wurden dafür CHF 264'931.95 bezahlt. Gemäss den Kontenblättern der Rekurrentin "7024 Unterhalt MFH B., L." und "4315 MFH B." wurden im Jahr 2000 CHF 295'018.20 verbucht.

Die Rekurrentin veräusserte die Parzellen 920 und 921 mit Kaufvertrag vom 10. November 2006 für CHF 1.335 Mio. an C. H. (Tochter von H. H.). Im Kaufpreis nicht eingeschlossen war der bestehende Pferdestall (Gebäude Nr. 284 auf der Parzelle 920), für welchen von C. H. zusätzlich CHF 100'000.00 an H. H. zu bezahlen waren (Ziff. 11 des Kaufvertrages vom 10. November 2006; vgl. auch Ziff. 6 des Kaufvertrages vom 13. August/2. November 1999).

#### **2.2.**

Das KStA JP stellte im Veranlagungs- und unverändert im Einspracheverfahren fest, dass die Veräusserung der Liegenschaften an die nahestehende Person deutlich unter dem Verkehrswert erfolgt sei. Gestützt auf die Schätzung des KStA GS vom 20. August 2005 und deren Stellungnahme vom 18. März 2010 rechnete das KStA JP CHF 815'000.00 (Differenz zwischen dem per 10. November 2006 geschätzten Verkehrswert von CHF 2.25 Mio. abzüglich CHF 100'000.00 für den Pferdestall Gebäude Nr. 284 zum vereinbarten Kaufpreis von CHF 1.335 Mio.) als geldwerte Leistung zum steuerbaren Reingewinn der Rekurrentin hinzu.

### **2.3.**

Die Rekurrentin bestreitet das Vorliegen einer geldwerten Leistung im Wesentlichen gestützt auf zwei von ihr eingeholte Verkehrswertschätzungen. Die Rekurrentin hat den Verkehrswert der verkauften Liegenschaften per 29. Dezember 2005 schätzen lassen. R. B. hat mit der Schätzung vom 29. Dezember 2005 (nachfolgend als "Schätzung B." bezeichnet) einen Verkehrswert von CHF 1.335 Mio. ermittelt. Sodann wurde die Schätzung des KStA GS vom 20. August 2009 von H. T. überprüft. Gemäss dessen Beurteilung vom 12. November 2009 (nachfolgend als "Schätzung T." bezeichnet) betrug der Verkehrswert per 10. November 2006 CHF 1.46 Mio.

Die Rekurrentin liess ausführen, die Liegenschaften seien gestützt auf die Schätzung B. verkauft worden. Der massgebliche Preis sei seriös erhoben worden. Der Verwendungszweck seines Gutachtens sei dem Schätzer B., einem ausgewiesenen Fachmann, bekannt gewesen. Die Schätzung T. attestiere der Schätzung B. Korrektheit, Qualität und Zuverlässigkeit. Das KStA dagegen negiere diese Schätzungsergebnisse einzig damit, als es auf die eigene, für die allgemeine Neuschätzung der Vermögenssteuerwerte verwendete Bewertungsmethode abstelle. Diese Methode enthalte jedoch zahlreiche, bei der Einzelschätzung nicht zulässige Schematisierungen und Pauschalierungen. Die Schätzung des KStA sei nicht nur methodisch falsch, sondern entspreche auch in Einzelpositionen nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Es wurden bezüglich Realwert, Landwert, Gebäudewert, Ertragswert und Gewichtung des Ertragswertes Beanstandungen vorgebracht. Mit der Schätzung T. werde ein Verkehrswert nachgewiesen, welcher um 9.36 % über der Schätzung B., jedoch um 65 % tiefer als derjenige des KStA liege. Die Abweichung von der Schätzung B. liege in der Schätzungstoleranz. Für die Richtigkeit der Schätzung des KStA lasse sich keine vernünftige Begründung finden.

### **3.**

#### **3.1.**

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (§ 67 StG). Der steuerbare Reingewinn setzt sich insbesondere zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages der Vorjahre und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (§ 68 Abs. 1 StG).

#### **3.2.**

Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse ge-

währt würden. Solche geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn

- die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält,
- der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und
- der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war

(Urteile des Bundesgerichts vom 23. Juli 2003 [2A.602/2002] und vom 22. Mai 2003 [2A.590/2002], je mit Hinweis auf die Judikatur; VGE vom 17. März 2010 in Sachen T. GmbH [WBE.2009.218]).

### **3.3.**

Als geldwerte Leistungen gelten insbesondere auch die sogenannten Gewinnvorwegnahmen, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Das ist dann der Fall, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder ihr nahestehenden Personen zufließen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (vgl. BGE 119 Ib 116; BGE 113 Ib 23; Urteile des Bundesgerichts vom 23. Juli 2003 [2A.602/2002] und vom 22. Mai 2003 [2A.590/2002]; ASA 67 S. 216 ff.; vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichtes des Kantons Schwyz vom 26. April 2007, in: StE 2007 B 72.13.22 Nr. 48).

### **3.4.**

Eine juristische Person darf mit nahestehenden Personen alle zivilrechtlichen Verträge abschliessen, die sie auch mit unabhängigen Drittpersonen rechtsgültig vereinbaren könnte. Nur wenn den Verpflichtungen der Gesellschaft keine oder keine genügenden Gegenleistungen gegenüberstehen, stellt sich die Frage, ob eine geldwerte Leistung vorliegt, die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wäre. Das ist dann der Fall, wenn das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung derart ungewöhnlich ist, dass es mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbar ist. Der Sachverhalt muss eindeutig so sein, dass sowohl auf Seite des Empfängers als auch auf Seite der Gesellschaft das Vorliegen einer geldwerten Leistung erkennbar ist (BGE 119 Ib 431, BGE 113 Ib 25; ASA 63 S. 671, VGE vom 16. November 2000 in Sachen H. + S.W. [BE.1999.00299]; RGE vom 1. Februar 2001 in Sachen G. AG; RGE vom

19. Oktober 2000 in Sachen R. AG; RGE vom 3. Februar 2000 in Sachen J.R.).

### **3.5.**

In beweisrechtlicher Hinsicht ist der Tatbestand des geldwerten Vorteils an einen nahestehenden Dritten eine steuerbegründende Tatsache, die grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen ist. Diese Verpflichtung zum Beweis findet ihre Grenze jedoch an der Zumutbarkeit, den steuerlich massgeblichen Sachverhalt uneingeschränkt zu rekonstruieren. Mittels Beweislastumkehr kann dem Steuerpflichtigen der Gegenbeweis auferlegt werden, wenn die Behörde glaubt, über genügend Anhaltspunkte zu verfügen, um über den Sachverhalt entscheiden zu können. Bezüglich der Sachverhaltsermittlung ist dies dann der Fall, wenn eine ungewöhnliche Leistung vorliegt, die sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt. Ist eine ungewöhnliche Leistung ausgewiesen, darf die Steuerbehörde vermuten, dass die Leistung zu Gunsten einer dem Gesellschafter nahestehenden Person erbracht wurde (VGE vom 17. März 2010 in Sachen T. GmbH [WBE.2009.218]).

## **4.**

### **4.1.**

Im Rekursverfahren sind verschiedene Verkehrswertschätzungen betreffend die Parzellen 920 und 921 (Schätzung B., Schätzung T., Schätzung KStA GS) zu überprüfen. Vorerst ist auf den Beweiswert der einzelnen Schätzungen (Gutachten) einzugehen.

### **4.2.**

Der *gerichtliche Gutachter* teilt dem Gericht auf Grund seiner Sachkunde entweder Erfahrungs- oder Wissenssätze seiner Disziplin mit, erforscht für das Gericht erhebliche Tatsachen oder zieht sachliche Schlussfolgerungen aus bestehenden Tatsachen. In vielen Gebieten kann das Gericht nicht auf die Sachkunde von Gutachtern verzichten. Dies bedeutet allerdings nicht, dass Gutachten kritiklos übernommen werden müssten; doch darf von den fachlichen Äusserungen in einem Gutachten nur aus triftigen Gründen abgewichen werden. Solche triftigen Gründe liegen vor, wenn das Gutachten auf unzutreffenden tatsächlichen Feststellungen oder Annahmen beruht, wenn die Auffassung des Gutachters offensichtlich widersprüchlich erscheint, oder wenn gewichtige gegenteilige Meinungsäusserungen anderer Fachpersonen bestehen (VGE vom 19. September 2008 in Sachen Erben R. + M.D. [WBE.2004.432], mit Verweisen).

### **4.3.**

Davon zu unterscheiden sind *Parteigutachten*. Diesen kommt im Streitfall nicht die Bedeutung von Beweismitteln, sondern von Parteivorbringen zu (BGE 132 III 83; VGE vom 30. September 2010 in Sachen E. AG [WBE.209.370]).

#### **4.4.**

Weder der Schätzung des KStA GS noch den Schätzungen B. und T. ist nach dem Gesagten ohne Prüfung der Vorrang zu geben. Immerhin ist festzustellen, dass auch die amtlichen Gutachten als Beweismittel der freien Beweiswürdigung unterliegen. Die Prüfung durch die Rechtsmittelinstanzen kann sich indessen darauf beschränken, ob das Gutachten auf der zutreffenden Rechtsgrundlage beruht, klar, vollständig und widerspruchsfrei ist und der Gutachter über hinreichende Sachkenntnis verfügt (VGE vom 28. Juli 2011 in Sachen V.Z. [WBE.2010.227], mit Verweisen; VGE vom 30. März 2011 in Sachen M.B. [WBE.2010.234]). Auch wenn den Schätzungen des KStA GS nicht das Gewicht von gerichtlichen Gutachten zukommt, kann darauf abgestellt werden, wenn eine Überprüfung unter Beachtung der Vorbringen der Steuerpflichtigen keine ernsthaften Zweifel am Resultat hervorbringt.

#### **5.**

##### **5.1.**

Dass die Tochter von Mitaktionär H. H. als nahestehende Person zu betrachten ist, wurde von der Rekurrentin zu Recht nicht bestritten (verwandtschaftliche Beziehung; Beteiligungsverhältnisse; Aktionärsbindungsvertrag). Es ist daher zu prüfen, ob die Liegenschaften in B. von der Rekurrentin tatsächlich zu einem Vorzugspreis verkauft worden sind bzw. ob der Kaufpreis deutlich unter dem Verkehrswert der Liegenschaften liegt und damit ein offensichtliches Missverhältnis zwischen der Leistung der Rekurrentin und der Gegenleistung der Erwerberin vorliegt.

##### **5.2.**

Der Verkehrswert entspricht dem Preis, welcher bei einer Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich hätte erzielt werden können. Zur Ermittlung des Verkehrswertes einer Liegenschaft ist in erster Linie auf vergleichbare Verkäufe im massgeblichen Zeitraum zurückzugreifen, vorausgesetzt, dass Vergleichspreise in genügender Zahl für Objekte ähnlicher Beschaffenheit zur Verfügung stehen. Unterschieden der Vergleichsgrundstücke ist durch Zu- und Abschläge Rechnung zu tragen (AGVE 2000 S. 135). Falls der Preisvergleich zur Verkehrswertbestimmung nicht verwendbar ist, muss der Verkehrswert nach anerkannten Bewertungsgrundsätzen geschätzt werden (StR 2003 S. 888).

##### **5.3.**

Das Verwaltungsgericht hat sich im Urteil vom 30. September 2010 in Sachen E. AG (WBE.2009.370) im Zusammenhang mit der Berechnung des verdeckten Eigenkapitals mit der Bestimmung des Verkehrswertes einer Liegenschaft auseinandergesetzt. Es hat dazu Folgendes ausgeführt:



**"3.**

**3.1.**

Unter dem Verkehrswert ist im Steuerrecht grundsätzlich derjenige Wert zu verstehen, der einem Vermögensgegenstand bei der Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zukommt (so auch Urteil des Bundesgerichtes vom 22. Mai 2003 [2A.590/2002], Erw. 2.2). Der Verkehrswert kann auch als eine Art Oberbegriff für Wert und Preis verstanden werden. Da die beiden Bewertungsansätze Wert und Preis im Einzelfall stark voneinander abweichen können, muss entschieden werden, ob der Verkehrswert durch den Wert oder den Preis bestimmt werden soll. Dabei genießt der Bewertungsansatz des Preises grundsätzlich Priorität (so auch MARTINA FIERZ, Der Verkehrswert von Liegenschaften aus rechtlicher Sicht, Zürich 2001, S. 122). Der effektiv bezahlte Preis und der Wert eines Gegenstandes können somit auseinanderfallen."

Weiter wurde ausgeführt:

**"5.**

**5.1.**

Gerade die grosse Differenz zwischen den in den Gutachten berechneten Verkehrswerten zeigt im Übrigen deutlich die Problematik und Schwierigkeit der Wertbestimmung. Die Bewertung kann je nach Rechnungszweck nach verschiedenen Prinzipien vorgenommen werden. Das gleiche Gut kann in der Handelsbilanz, der Steuerbilanz, der Kostenrechnung der Liquidationsbilanz, usw. sehr unterschiedliche Wertgrössen aufweisen. Der betriebswirtschaftliche Wert ist also relativ und jede Bewertung hängt vom verfolgten Rechnungszweck ab (CARL HELBLING, Unternehmensbewertung und Steuern, 9. Auflage, Zürich 1998, S. 25). Die Schwierigkeit der Verkehrswertbestimmung wurde denn auch in den parlamentarischen Beratungen bei der Einführung des Art. 29a StHG thematisiert, darin wurde (zu Recht) vorgebracht, dass der Verkehrswert eine oft schwer zu ermittelnde Grösse sei, welcher geschätzt werden müsse, was zu Auseinandersetzungen mit den Steuerpflichtigen führen werde [...].

Nach MARTINA FIERZ ist der Wert der kapitalisierte Zukunftsnutzen. Wer den Wert ermitteln will, muss sich daher Gedanken über den Zahlungsstrom der kommenden 40-50 Jahre, d.h. bis zum ökonomischen Horizont machen. Angesichts der Tatsache, dass man bei der Ermittlung des Werts insbesondere auch die in weiter Ferne liegende Zukunft einzubeziehen hat, ist ihm stets ein gewisses Mass an Unsicherheit inhärent. Denn die zukünftigen Verhältnisse lassen sich nie mit Sicherheit voraussehen (zum Ganzen: MARTINA FIERZ, a.a.O., S. 81). Die Methoden der Planung lassen betriebswirtschaftliche Budgetierungen mit den heute im allgemeinen zur Verfügung stehenden Informationen höchstens auf eine Dauer von drei bis höchstens sieben Jahren zu. Für die weitere Zukunft behilft man sich in der Regel durch die Annahme einer gleichbleibenden kontinuierlichen Zahlenreihe (CARL HELBLING, Unternehmensbewertung und Steuern, 9. Auflage, Zürich 1998, S. 81).

**5.2.**

Auf einer derartigen Berechnung des kapitalisierten Zukunftsnutzens (hier: der Discounted Cash Flow Methode [DCF]) basieren die Verkehrswertschätzung im Gutachten A, das Gutachten B sowie zumindest teilweise das Gutachten C. Bei Anwendung dieser Methode werden die zukünftigen Einnahmen- und Ausgabenströme für einen Zeitraum von fünf bis zehn Jahren festgelegt und auf den Bewertungsstichtag abgezinst.

Diese Methode ist für die schiedsrichterliche Bewertung durch Experten indes weniger geeignet (CARL HELBLING, a.a.O., S. 111). Die Problematik dieser Methode liegt primär bei den Renovationen. Gerade bei langfristigen Investitionsintervallen kann die Cash-Flow Rechnung zu wesentlichen Fehlern führen, weil in der Praxis die Planungsrechnung durch den ökonomischen Horizont begrenzt wird. Nach HELBLING dürfte das Rechnen mit Abschreibungen im Sinne von auf Perioden verteilten Investitionskosten (berechnet auf jährlich neu kalkulierten Wiederbeschaffungskosten) in der Regel ein zutreffenderes Bild ergeben als die Berücksichtigung von aperiodischen, mehr oder weniger zufällig in die Planungsperioden fallenden künftigen Investitionsausgaben, was vor allem für Anlagegüter, die langfristig abzuschreiben sind, wie Gebäude gilt (vgl. dazu ausführlich: CARL HELBLING, a.a.O., S. 106 ff., insb. S. 110; KASPAR FIERZ, Der Schweizer Immobilienwert, 5. Auflage, Zürich - Basel - Genf 2005, S. 150 ff.).

### **5.3.**

Trotz des grundsätzlichen Vorrangs des Preises vor dem Wert (siehe dazu vorne Erw. 3.1) und der erwähnten Problematik im Rahmen der Verkehrswertberechnung (siehe vorne Erw. 5.1 f.) kann der Argumentation der Vorinstanz, wonach § 12 der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG, SAR 651.212) anzuwenden und der Verkehrswert mit dem Kaufpreis gleichzusetzen ist, jedoch nicht gefolgt werden."

### **5.4.**

In der Praxis des Steuerrekursgerichtes zur Bemessung von geldwerten Leistungen im Zusammenhang mit Liegenschaften wurde jeweils eine Schätzungstoleranz eingeräumt, welche aber nie über den Bereich von 5 – 10 % hinaus ausgedehnt wurde. Eine Abweichung von 25 % hingegen wurde bisher immer als Missverhältnis angesehen (RGE vom 19. Oktober 2000 in Sachen R. AG, mit weiteren Verweisen).

## **6.**

### **6.1.**

Für die Verkehrswertbestimmung der von der Rekurrentin verkauften Liegenschaften per November 2006 wurde vom KStA GS in Bezug auf die Landpreise auf verschiedene Landkäufe im Zeitraum 2004 bis 2007 in den Zonen W2 und WG2 und auf eine Handänderung vom Februar 2007 als Vergleichsgeschäft verwiesen. Diese Landpreiserhebung ist aufgrund der Anzahl der Geschäfte und der örtlichen Lage für einen Vergleich grundsätzlich geeignet, auch wenn das KStA GS diese Angaben mit Schreiben vom 15. November 2011 - soweit die Geschäfte mit einem Vorzugspreis genannt wurden - teilweise relativiert hat.

### **6.2.**

Die genannte (einzelne) Handänderung kann nicht als für einen direkten (absoluten) Vergleich geeignet angesehen werden, zumal der per 9. Februar 2007 geschätzte Verkehrswert (Schätzung KStA GS vom 1. Dezember 2010: CHF 799'399.00) und der bezahlte Preis (CHF 1.26 Mio.) stark divergieren. Daran ändert auch die mehrmalige Handänderung zu einem

Preis von CHF 1.2 bzw. CHF 1.260 Mio. (vgl. Stellungnahme des KStA GS vom 8. Dezember 2011) nichts.

### **6.3.**

Der Buchwert der Liegenschaften "MFH B.," per 31. Dezember 2005 von CHF 1.51 Mio. (für die Parzellen Nr. 920 und 921) stellt ebenso wenig einen verbindlichen Vergleichswert dar, auch wenn der Buchwert klar über dem späteren Verkaufspreis von CHF 1.335 Mio. lag. Da gestützt auf das Prinzip der vorsichtigen Bewertung Aktiven im Zweifel eher zu niedrig einzuschätzen sind (vgl. Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 9. Auflage, Bern 2004, § 8 N 50), indiziert der Buchwert aber klar einen unter dem Verkehrswert liegenden Verkaufspreis. Das gleiche zeigt der Erwerbspreis aus dem Jahr 1999 von CHF 1.604 Mio., zumal der Erwerbspreis (Kauf von Erbengemeinschaft des S. H. [als nahestehende Personen]) ebenfalls drittmarktkonform zu gestalten war. Es wurde nicht behauptet, dass der damalige Kaufpreis nicht den Marktpreisen entsprochen hätte. Mehr als (klare) Indizien stellen diese Werte jedoch nicht dar.

### **6.4.**

Es kann somit zur Bestimmung des massgeblichen Verkehrswertes im November 2006 nur eine Bewertung nach anerkannten Grundsätzen in Frage kommen.

Die von einem Teil der Lehre (so insbesondere F. Canonica, Die Immobilienbewertung, Schätzungswissen im Überblick, Zürich 2009, S. 307 ff.) bevorzugte reine Ertragswertbewertung ist vorliegend abzulehnen, da sie mit dem Schätzen einzelner Parameter ohne Korrektiv (Realwert) zu "unsicheren" Resultaten führt.

Die vom KStA für die Bewertung verwendete Mischwertmethode (Mittelwertmethode für den überbauten Grundstücksteil und Vergleichswertmethode für den nicht überbauten Grundstücksteil) entspricht grundsätzlich einer anerkannten Methode (die im Übrigen auch von den Schätzern B. und T. verwendet wurde), die insbesondere auch in der Rechtsprechung ausdrücklich anerkannt ist (BGE 134 III 42; VGE vom 28. Juli 2011 in Sachen V.Z. [WBE.2010.227]). Sie wird in der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG) abgebildet. Insofern kann auf die Systematik der VBG und die dort verwendeten Ansätze (insbesondere Anhänge) abgestellt werden, sofern die Einzelschätzung zum Verkehrswert - die Ansätze in der VBG dienen unstrittig der Festlegung von Vermögenssteuerwerten - nicht ein Abweichen verlangt.

### 6.5.

Nach dem Gesagten ist die vom KStA GS vorgenommene Schätzung unter Beizug der von der Rekurrentin eingereichten Schätzungen B. und T. im Einzelnen zu überprüfen.

### 7.

#### 7.1.

Gestützt auf die Handänderung vom November 2006 eröffnete das KStA GS der Erwerberin die Einzelschätzung vom 15. August 2008 ("Schätzungsgrund: Wechsel von selbstgenutzt zu Fremdnutzung u. umgekehrt [Nutzungsänderung]"). Dabei wurde der steuerliche Verkehrswert der Parz. 920 mit Gebäuden Nr. 74 (MFH), 254 (Bienenhaus), 220 (Garage/Anbau) und 284 (separat zu bewertender Stall mit einem Verkehrswert von CHF 100'000.00) auf CHF 1'672'228.00 festgesetzt. Für die von der Rekurrentin mitverkaufte Parzelle 921 wurde mit Verfügung vom 10. Januar 2008 ("Mitteilung des Steuerwertes und des Eigenmietwertes aufgrund: Handänderung") ein steuerlicher Verkehrswert von CHF 83'692.00 geschätzt. Diese Grundstückschätzungen zeigen damit (inkl. Pferdestall) einen steuerlichen Verkehrswert von rund CHF 1.75 Mio. (ohne Pferdestall CHF 1.65 Mio.). Diese Schätzungen basieren jedoch auf der Wertbasis Mai 1998 und sind daher aufgrund der Abweichung zum im vorliegenden Verfahren massgeblichen Stichtag in einem gewissen Mass zu relativieren.

Dessen ungeachtet wurde mit der Einzelschätzung des KStA GS vom 20. August 2009 ein Verkehrswert (ohne Pferdestall) von CHF 2.15 Mio. ermittelt. Dabei wurden der Verkehrswert überbaut mit CHF 1'374'733.00 (Ertragswert CHF 1'142'408.00; Realwert CHF 2'071'708.00; Gewichtung 3.0; normaler Umschwung 1'660 m<sup>2</sup>; Mehrumschwung 534 m<sup>2</sup>) und der Verkehrswert unüberbaut (Realwert; 3'600 m<sup>2</sup>) mit CHF 876'800.00 angegeben. Als Schätzungsstichtag wird auf das Verkaufsdatum, den 10. November 2006, abgestellt.

Die erhebliche Differenz zwischen diesen beiden Schätzungen wurde vom KStA GS anlässlich des Augenscheines vom 20. Oktober 2011 und mit Stellungnahme vom 8. Dezember 2011 damit begründet, dass eventuell die Baulandschätzung zu tief gewesen sei oder als Basis auf die Schätzung 1999 abgestellt und dieser Wert weiter "mutiert" worden sei. Es wurde auf die Steigerungen zwischen 1998 und 2006 des Zürcher Baukostenindex, des Schweizerischen Mietzinsindex und des Konsumentenpreisindex hingewiesen. Der unterschiedliche Kapitalisierungssatz gründe in der unterschiedlichen Wertbasis. Bei der allgemeinen Neuschätzung sei von einem Basiszinssatz von 5 % ausgegangen worden (Protokoll der Verhandlung vom 20. Oktober 2011 [Protokoll], S. 4).

## **7.2.**

### **7.2.1.**

Die Schätzung B. geht für das Wohnhaus mit einem Landanteil von 1'714 m<sup>2</sup> von einem Realwert von CHF 1'334'283.00 und von einem Ertragswert von CHF 764'367.00 aus. Bei einer fünffachen Gewichtung des Ertragswertes ergibt sich daraus ein gerundeter Verkehrswert von CHF 860'000.00. Hinzugerechnet wird der Verkehrswert der Baulandreserve (3'800 m<sup>2</sup>) und des Mehrumschwungs (280 m<sup>2</sup>) mit CHF 475'000.00. Die Schätzung B. gibt als Stichtag den 29. Dezember 2005 an. Die Aktualität dieser Schätzung ist insofern etwas reduziert, als sie nicht auf das exakte Verkaufsdatum abstellt.

### **7.2.2.**

Die Schätzung T. bestimmt den Verkehrswert für den überbauten Teil mit CHF 978'136.78. Dabei beträgt der Ertragswert CHF 832'429.53 und der Realwert CHF 1'706'673.00. Zum normalen Umschwung werden 1'660 m<sup>2</sup>, zum Mehrumschwung 534 m<sup>2</sup> gerechnet. Der Ertragswert wird fünffach gewichtet. Der Verkehrswert "unüberbaut" von CHF 480'800.00 basiert auf einer Fläche von total 3'600 m<sup>2</sup>. Der Verkehrswert total wird per 10. November 2006 mit CHF 1.46 Mio. angegeben.

## **7.3.**

### **7.3.1.**

Im Rekurs wird der Verkehrswert als überhöht gerügt. Soweit diese allgemeine Rüge im Einzelnen begründet wird, ist nachfolgend darauf einzugehen.

### **7.3.2.**

Die Berechnung des Ertragswertes wird hinsichtlich des massgebenden Mietwertes und des Kapitalisierungssatzes beanstandet. Bezüglich des Kapitalisierungssatzes wird auf bei Altbauliegenschaften notwendige Rückstellungen, den fortbestehenden Unterhaltsnachholbedarf sowie auf das Leerstandsrisiko verwiesen. Das KStA GS verwende für die Einzelschätzung und die Steuerwertschätzung einen unterschiedlichen Kapitalisierungssatz.

### **7.3.3.**

Bezüglich des Realwertes wird vorab gerügt, dass das KStA GS für überbaute Flächen anstelle des relativen den absoluten Landwert verwende. Bei einer Verkehrswertschätzung sei das nicht zulässig. Bezüglich der überbauten Parzelle 921 bestehen zudem unterschiedliche Auffassungen über die Flächenaufteilung in Mehrumschwung und dem Gebäude zuzurechnende Grundstückfläche. Die vom KStA erhobenen Vergleichspreise (2004 bis 2007) in der Zone W2 seien gegenüber denjenigen in der Zone WG2 höherwertig und daher nicht vergleichbar. Es bestehe nur eine eingeschränkte Seesicht, jedoch eine Lärmbelastung vom Nachbargrund-

stück (Landmaschinenmechaniker: Lärmempfindlichkeitsstufe III). Bei der Bewertung der Baulandreserve wird eine Diskontierung für 7 Jahre bis zur Überbaubarkeit (Planung und Realisierung; Erschliessungsarbeiten und ev. Parzellierung) verlangt. Für einen Investor sei die Baulandreserve ohne Abbruch der Gebäude aufgrund der ungünstigen Form uninteressant.

Die Schätzung des KStA GS nehme keine Rücksicht auf die einfache Baukonstruktion und den verschachtelten Grundriss. Der Neubauwert sei überhöht und die tatsächliche Altersentwertung zu wenig berücksichtigt. Auch der Wert der Umgebungsanlage sei zu hoch, da diese einfach gestaltet sei. In der Schätzung T. wird eine abweichende Benotung der Wohnlage, der Wohnräume und des wirtschaftlichen Alters vorgenommen.

#### **7.3.4.**

Während das KStA GS den Ertragswert für die Verkehrswertbestimmung dreifach gewichtet, gehen die Schätzungen B. und T. von einer fünffachen Gewichtung aus, was insbesondere mit der fehlenden Bruttorendite begründet wird.

### **8.**

#### **8.1.**

Der Ertragswert eines Grundstückes ist die Summe der zukünftigen, auf den Bewertungsstichtag diskontierten Erträge. Als Ertragswert gilt in der Regel der kapitalisierte Mietwert eines Grundstückes (vgl. § 15 Abs. 1 und Abs. 2 VBG). Als Mietwert gilt der gesamte jährliche Ertrag des Grundstückes ohne die Zahlungen für Heizkosten. Nicht abgezogen werden können die Schuldzinsen, die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten, die Amortisation, das normale Mietzinsrisiko und die Steuern (vgl. § 16 Abs. 1 VBG). Massgebend ist der Mietwert, der bei Vermietung an Dritte erzielbar ist (vgl. § 16 Abs. 2 Satz 1 VBG). Auch hier ist primär auf die tatsächlich erzielten Mieterträge abzustellen, wenn sie nicht durch aussergewöhnliche Umstände beeinflusst wurden (RGE vom 20. Februar 2003 in Sachen B. + M.B.; vgl. § 16 Abs. 2 Satz 2 und 3 VBG).

#### **8.2.**

##### **8.2.1.**

Die Schätzung B. geht von einem Mietwert von CHF 64'725.00 und von einem effektiven Mietertrag von CHF 57'066.00 aus. Das KStA GS berechnete den Mietwert (ohne Pferdestall) vorerst auf CHF 71'256.00, erachtet in der Stellungnahme vom 8. Dezember 2011 gestützt auf die von der Rekurrentin eingereichten Mietverträge neu einen Mietwert von CHF 62'772.00 als richtig. Die Schätzung T. beruht auf einem Mietwert von CHF 62'016.00.

### 8.2.2.

Die Mieteinnahmen 2006/2007 wurden von der Rekurrentin vorerst mit CHF 62'784.00 (CHF 61'584.00 zuzüglich CHF 1'200.00 Atelier A.; act. 407) angegeben. Mit den Eingaben vom 11. November und 12. Dezember 2011 wird gestützt auf die eingereichten Mietverträge von effektiven Mietzinsen von CHF 54'966.00 ausgegangen. Im Fragebogen für vermietete Liegenschaften vom 20. August 2007 werden die Mietzinse für die Wohnungen mit CHF 57'600.00 (nur 4 Wohnungen; eine 4½-Zi.-Whg. fehlt) aufgeführt.

### 8.2.3.

Aufgrund dieses uneinheitlichen Bildes hat das Steuerrekursgericht die Rekurrentin aufgefordert, die im Jahr 2006 massgeblichen Mietverträge sowie das Konto der Mieterträge einzureichen. Aus den massgeblichen Unterlagen ergeben sich folgende Mieteinnahmen (netto ohne Nebenkostenanteil und/oder Kabelfernsehanschluss) :

- Mietvertrag zwischen der Rekurrentin (S. H.) und D. F. (4 Zimmer plus Wohnküche, inklusive Garage und Mietzinsanpassung nach Einbau einer neuen Küche; EG Ost): CHF 772.00/Mt. (Zahlung von CHF 822.00 gemäss Gutschriftsanzeige der X.-Bank vom 27. Januar 2006 abzüglich Nebenkosten [NK] von CHF 50.00).
- Mietvertrag zwischen der Rekurrentin und M. und A. D. (7-Zimmerwohnung inkl. Garage und Abstellplatz; 1. OG Ost): CHF 1'290.00/Mt. (Zahlung von CHF 1'470.00 gemäss Gutschriftsanzeige der X.-Bank vom 26. Januar 2006 abzüglich NK von CHF 180.00).
- Mietvertrag zwischen der Rekurrentin (S. H.) und D. M. (4 Zimmer inklusive Garage und Mietzinsanpassung; EG West): CHF 752.00/Mt. (Zahlung von CHF 881.00 gemäss Gutschriftsanzeige der X.-Bank vom 3. Januar 2006 abzüglich NK von CHF 100.00 und Kabelnetzgebühren von CHF 29.00).
- Mietvertrag zwischen der Rekurrentin und W. und J. A. (4½-Zimmerwohnung inklusive Garage und Abstellplatz; 1. OG West): CHF 1'275.00 (Zahlungen von insgesamt CHF 1'400.00 gemäss Gutschriftsanzeigen der X.-Bank vom 5. und 6. Januar 2006 abzüglich NK von CHF 100.00 und Kabelnetzgebühren von CHF 25.00).
- Mietvertrag zwischen der Rekurrentin und C. H. und M. S. (4½-Zimmerwohnung inklusive Garage und Abstellplatz; 2. OG West): CHF 900.00. Hingegen erfolgte gemäss Gutschriftsanzeige der X.-Bank vom 3. Januar 2006 lediglich eine Zahlung von CHF 612.50. Dabei ist zweifellos von einer Vorzugsmiete auszugehen (vgl. auch den Vermerk "Vorzugsmiete ½ von 1'025" ). Für die Berech-

nung des Ertragswertes ist vom vertraglich vereinbarten Mietwert von CHF 900.00 auszugehen, welcher marktkonform erscheint.

- Für das Magazingebäude (Werkstatt im EG/Atelierraum im OG/Zimmer im OG) besteht kein Mietvertrag. Mietzinseinnahmen wurden von der Rekurrentin nicht verbucht. In der Schätzung B. wird von einem jährlichen Mietwert von CHF 3'645.00, in den Schätzungen T. und KStA GS von CHF 3'456.00 ausgegangen.

#### **8.2.4.**

Gestützt auf die Mietverträge, die Zahlungsbelege und die Verbuchungen durch die Rekurrentin geht das Steuerrekursgericht für die Ertragswertberechnung insgesamt von einem Ertrag von gerundet CHF 63'000.00 aus.

#### **8.3.**

##### **8.3.1.**

Das KStA GS setzte den Kapitalisierungssatz in der Verkehrswertschätzung mit 6.5 % fest (act. 313). Dabei wurde von folgenden Werten ausgegangen:

Basiszinssatz	4.0 %
Betriebskosten	0.6 %
Unterhaltskosten	0.6 %
Verwaltungskosten	0.3 %
Mietzinsrisiko	0.2 %
Amortisation	0.8 %

Demgegenüber wurde mit der eröffneten Neuschätzung vom 12. Februar 2009 (Schätzungsprotokolle vom 29. Januar 2009 und 22. März 2010; act. 373) von 7.4 % bzw. 6.9 % ausgegangen. Diese Diskrepanz wurde mit dem für die allgemeine Neuschätzung mit Wertbasis Mai 1998 höheren Basiszinssatz von 5 % erklärt (Protokoll, S. 4).

##### **8.3.2.**

In der Schätzung B. wird demgegenüber mit einem Kapitalisierungssatz von 8.5 % gerechnet. Dieser setzt sich wie folgt zusammen:

Grundansatz MFH-Neubau	6.25 %
Zuschläge	
- Unterhaltskosten	0.50 %
- Rückstellungen	0.50 %
- Leerstandsrisiko	0.25 %
Zuschlag Gebäudealter	1.00 % (Gebäude älter als 20 Jahre)



### 8.3.3.

Die Schätzung T. basiert auf einem Kapitalisierungssatz von 7.5 %. Dieser ist wie folgt berechnet:

Basiszinssatz	4.3 %
Betriebskosten	0.6 %
Unterhaltskosten	1.1 %
Verwaltungskosten	0.3 %
Mietzinsrisiko	0.2 %
Amortisation	1.0 %

### 8.3.4.

Bei der zu beurteilenden Liegenschaft handelt es sich um ein Mehrfamilienhaus mit 5 Wohnungen. Die gewerbliche Nutzung beschränkt sich heute auf den erst nach dem Verkauf errichteten Pensionsstall mit Reithalle. Die Liegenschaft wurde jedoch ursprünglich in Teilen als Gewerbeliegenschaft (Z.-Fabrik) genutzt. Die Umnutzung liegt längere Zeit zurück.

In der Steuerschätzung wird von einem Wohn- und Geschäftshaus mit mittlerem Unterhalt (Code Nr. 52) sowie vom wirtschaftlichen Baujahr 1954 ausgegangen. Die Note für Bauart und Bauzustand wird mit 7 eingesetzt. Wird auf den Anhang 14 zur VBG abgestellt, liesse sich bei einem Gebäudealter von 31 bis 50 Jahren ein Kapitalisierungssatz von 7.4 % ableiten, welcher bei einem tieferen Basiszinssatz von 4% anstelle von 5 % zu einem Kapitalisierungssatz von 6.5 % führen muss.

Wird hingegen berücksichtigt, dass das Gebäudealter ausgehend von einem wirtschaftlichen Baujahr 1954 über 50 Jahre beträgt, erhöht sich der Kapitalisierungsfaktor gemäss Anhang 14 zur VBG bereits auf 7.7 %. Nach Auffassung des Steuerrekursgerichtes ist aufgrund des Augenscheines vom 20. Oktober 2011 nicht nur von einem mittleren, sondern über alles gesehen von einem erhöhten Unterhalts(nachhol)bedarf auszugehen. Für diesen Fall liegt der Kapitalisierungssatz - immer Anhang 14 zur VBG folgend - bei 8.2 %. Allein deshalb liegt ein Kapitalisierungssatz von 6.5 % zu tief.

Das Steuerrekursgericht folgt vorliegend der in der Schätzung T. vertretenen Auffassung, wonach der Kapitalisierungssatz mit 7.5 % festzusetzen ist. Mit der Schätzung T. ist von einem weit höheren Unterhaltsbedarf auszugehen, welcher in der Verkehrswertschätzung des KStA GS zu wenig berücksichtigt wird.

### 8.4.

Der Ertragswert beträgt somit CHF 840'000.00 (CHF 63'000.00 [Erw. 8.2.4.] x 100 / 7.5 [Erw. 8.3.4.]).

## 9.

### 9.1.

Der Realwert entspricht bei überbauten Grundstücken der Summe aus dem Zeitwert der Gebäulichkeiten, den Nebenkosten sowie dem Landwert (vgl. § 14 Abs. 1 VBG). Beim Bauwert handelt es sich um den Neuwert. Im Regelfall wird der Bauwert mittels Gebäudeinhalt und Kubikmeteransatz berechnet. Dabei wird praxisgemäss der Kubikmeterpreis übernommen, den das Aargauische Versicherungsamt (AVA) für die Gebäudeversicherung ermittelt (RGE vom 15. Oktober 2002 in Sachen E.S und I.S.). Der Wertverlust, der infolge Alterung und unterlassener Renovation seit dem Bau eingetreten ist, wird mit dem Abzug für die technische Altersentwertung (vgl. Anhang 15 zur VBG) berücksichtigt (vgl. zum Ganzen: RGE vom 24. März 2003 in Sachen H. + D.B).

### 9.2.

Aus der Gebäudeschätzung des AVA ergibt sich ein Gebäudeneuwert der Liegenschaft per 14. Juli 2005 von CHF 1'943'000.00 (ohne Land). Der Zeitwert (ohne Land) wurde auf CHF 1'440'000.00 festgesetzt. Dabei wurde von folgenden Werten ausgegangen:

	Volumen	Erstellungspreis	Alterentwertung
Wohnhaus	721 m <sup>3</sup>	CHF 510.00/m <sup>3</sup>	25 %
Garage und Zimmer	486 m <sup>3</sup>	CHF 310.00/m <sup>3</sup>	25 %
Wohnungen	2'042 m <sup>3</sup>	CHF 510.00/m <sup>3</sup>	25 %
Garage	184 m <sup>3</sup>	CHF 150.00/m <sup>3</sup>	30 %
Lager leer	786 m <sup>3</sup>	CHF 200.00/m <sup>3</sup>	30 %
Kundenmaurermagazin	829 m <sup>3</sup>	CHF 200.00 m <sup>3</sup>	30 %
Garagenanbau	78 m <sup>3</sup>	CHF 280.00/m <sup>3</sup>	25 %
Gartenhaus	26 m <sup>3</sup>	CHF 400.00/m <sup>3</sup>	15 %

Insgesamt wurde vom AVA ein Gebäudevolumen von 5'152 m<sup>3</sup> ermittelt. Das davon abweichende Gebäudevolumen in der Schätzung B. von total 5'080 m<sup>3</sup> bzw. in der Schätzung des KStA GS von total 5'243 m<sup>3</sup> liegt in einer Toleranz von etwa 2 %, was möglicherweise auf eine leicht abweichende Erfassungsmethode zurückzuführen ist. Die Rekurrentin hat die Schätzung des AVA nicht angefochten (Protokoll, S. 4). Es wird vom Steuerrekursgericht auf das vom AVA festgesetzte Gebäudeausmass abgestellt, zumal dieses von einem Dritten erhoben wurde.

Die Kubikmeterpreise des AVA bzw. des KStA GS weichen teilweise deutlich von denjenigen der Privatgutachten ab. Das Steuerrekursgericht erachtet die vom KStA GS gewählten Ansätze als korrekt. Selbst für eine Liegenschaft von durchschnittlicher Qualität mit einem einfachen Innenausbau sind die Ansätze realistisch (vgl. Das Schweizerische Schätzerhandbuch 2005, S. 236). Entsprechend rechtfertigt es sich, auf den Wert des AVA bzw. des KStA GS abzustellen.

### 9.3.

Die technische Altersentwertung berechnete das KStA mit 35 % für das Gebäude Nr. 74 und mit 45 % für die Nebenbauten und die Werkstatt. Demgegenüber geht die Schätzung T. von einer Altersentwertung von 39 % (Mehrfamilienhaus) bis 60 % (Nebenbauten/Werkstatt) aus, während in der Schätzung B. eine Altersentwertung von 50 % für das Mehrfamilienhaus und das Lager sowie den Anbau Ost, 60 % für den Garagenanbau, das Gartenhaus und das Bienenhaus, sowie 70 % für das Magazingebäude und die Garage West eingesetzt werden (act. 90). Das Steuerrekursgericht erachtet eine Altersentwertung von insgesamt 25.9 % (vgl. act. 422) als angemessen, welche aus den gewichteten durchschnittlichen Werten des AVA (vgl. Erw. 9.2.) abgeleitet werden kann.

### 9.4.

Die Nebenkosten bewegen sich erfahrungsgemäss im Bereich von 10 - 15 %. Dem Steuerrekursgericht erscheint es insbesondere aufgrund der beim Augenschein festgestellten Bauweise angemessen, von einem Satz von 10 % auszugehen.

### 9.5.

Für die Umgebungsgestaltung (Umschwung von rund 1'600 m<sup>2</sup>: überbaute Fläche von 2'294 m<sup>2</sup> [für die Aufteilung vgl. Erw. 9.8.1.] abzüglich Gebäudegrundflächen von 661 m<sup>2</sup>) sind sodann CHF 100.00/m<sup>2</sup> (insbesondere geteerte Flächen, Gartenanlage) einzusetzen, was einen Wert von CHF 160'000.00 ergibt.

### 9.6.

Insgesamt ergibt sich der folgende Anlagezeitbauwert

Bauwert (Neubauwert)	CHF	1'943'000.00	
+ Umgebungsgestaltung	CHF	160'000.00	
Total	CHF	2'103'000.00	
- Altersentwertung	CHF	544'677.00	25.90%
Gebäudezustandswert	CHF	1'558'323.00	
+ Nebenkosten	CHF	155'832.00	10 %
<b>Anlagezeitbauwert Gebäude</b>	<b>CHF</b>	<b>1'714'155.00</b>	

Zur Berechnung des Realwertes ist zum Anlagezeitbauwert der Landwert für den Mehrumschwung und das Bauland hinzuzurechnen. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

### 9.7.

#### 9.7.1.

Der durchschnittliche Landwert in den Bauzonen W2 und WG2 wurde vom KStA GS gestützt auf eine Landpreiserhebung mit CHF 373.00/m<sup>2</sup> angenommen. Aufgrund der eingeschränkten Seesicht wurde der Land-

wert mit CHF 300.00/m<sup>2</sup> eingesetzt. In seiner Stellungnahme von 8. Dezember 2011 führte das KStA GS aus, dass für einen Vergleich die Preise der Zone W2 mitzuberücksichtigen seien. Nicht die Spitzenpreise für die besten Wohnlagen in der W2, hingegen die Preise in den Zonen W2 und WG2 im mittleren und unteren Bereich seien vergleichbar.

Beim Landwert wurde zwischen den überbauten und den unüberbauten Flächen unterschieden. Das KStA GS ging von einer überbauten Fläche (Mehrfamilienhaus 536 m<sup>2</sup>, Garage/Anbau 67 m<sup>2</sup>, Bienenhaus 7 m<sup>2</sup>, Pferdestall 51 m<sup>2</sup> zuzüglich normalem Umschwung) von 1'660 m<sup>2</sup> à CHF 300.00 und von einem Mehrumschwung von 534 m<sup>2</sup> à CHF 150.00 aus. Bei der nicht überbauten Fläche wurde zwischen einer Teilfläche Ost von 2'120 m<sup>2</sup> à CHF 260.00/m<sup>2</sup> (Landwert von CHF 300.00/m<sup>2</sup> abzüglich Erschliessungskosten von CHF 40.00/m<sup>2</sup>) und einer Teilfläche Nordwest von 1'480 m<sup>2</sup> à CHF 220.00/m<sup>2</sup> (Landwert von CHF 300.00/m<sup>2</sup> abzüglich Erschliessungskosten von CHF 80.00/m<sup>2</sup>) unterschieden. Damit stellte das KStA GS mindestens in Teilen auf den absoluten Landwert ab.

#### **9.7.2.**

In der Schätzung B. werden als Richtwerte für Bauland CHF 200.00/m<sup>2</sup> bis CHF 260.00/m<sup>2</sup> und für den Mehrumschwung CHF 40.00/m<sup>2</sup> angenommen. Weiter wird von einer abweichenden Aufteilung ausgegangen. Dabei werden vorab 1'714 m<sup>2</sup> dem Mehrfamilienhaus und 4'080 m<sup>2</sup> der Mehrfläche zugeordnet. Die Mehrfläche wird jeweils mit 1'680 m<sup>2</sup> à CHF 120.00 pro m<sup>2</sup> (alle Angaben abzüglich Erschliessungskosten) der Baulandreserve Nordwest inklusive Erschliessung, mit 1'510 m<sup>2</sup> à CHF 190.00/m<sup>2</sup> der Baulandreserve Ost und mit 610 m<sup>2</sup> à CHF 200.00/m<sup>2</sup> der Baulandreserve Südost zugeteilt. 280 m<sup>2</sup> entfallen auf Gartenland (Westteil Parz. 921; à CHF 40 m<sup>2</sup>). Weiter wird eine Diskontierung bis zur baulichen Nutzung für 7 Jahre à 4 % abgezogen.

#### **9.7.3.**

Die Schätzung T. geht von 1'533 m<sup>2</sup> à CHF 100.00/m<sup>2</sup>, von 1'660 m<sup>2</sup> à CHF 210.00/m<sup>2</sup> und einem Mehrumschwung von 534 m<sup>2</sup> à CHF 150.00/m<sup>2</sup> aus. Bezüglich der Schätzung des KStA wird in Bezug auf den Landwert eine nicht zonenkonforme Bewertung gerügt und ein Abzug von 30 % auf den erhobenen Werten vorgeschlagen.

#### **9.8.**

##### **9.8.1.**

Für die Beurteilung des Landwertes ist zum einen zwischen überbauten und nicht überbauten Teilen und zum Anderen zwischen absolutem und relativem Landwert zu unterscheiden.

Der absolute Landwert basiert auf der Annahme, dass die Liegenschaft bestmöglich genutzt werden kann, was bei bereits überbauten Grundstü-

cken in der Regel nicht (mehr) möglich ist. Deshalb ist nicht der absolute Landwert als Maximalwert adäquat, sondern der der bestehenden Situation entsprechende, in aller Regel verminderte Bodenwert, wie er sich im relativen Landwert ausdrückt.

Bei der allgemeinen (steuerrechtlichen) Neuschätzung kann der relative Landwert aus Praktikabilitätsgründen nicht in Frage kommen bzw. es wird auf den absoluten Landwert abgestellt. Dagegen gelangt bei der (Einzel-) Schätzung überbauter Grundstücke der relative Landwert zur Anwendung (vgl. VGE vom 27. Januar 2006 in Sachen R.S + S.S. [WBE.2003.34]). Vorliegend handelt es sich nicht um eine allgemeine Neuschätzung der Liegenschaft in B.. Es geht nicht darum, den Vermögenssteuerwert festzusetzen, sondern es muss der Verkehrswert ermittelt werden. Gestützt auf den Verkehrswert ist festzustellen, ob die Rekurrentin die Liegenschaften der nahestehenden Erwerberin zu einem Preis verkauft hat, welcher auch von einem Dritten zu bezahlen gewesen wäre. Daher ist in concreto ein Drittvergleich vorzunehmen (Grundsatz des "dealing at arm's length"). Es muss vorliegend eine Einzelschätzung vorgenommen bzw. der relative Landwert berücksichtigt werden.

#### **9.8.2.**

Das Steuerrekursgericht geht gestützt auf die (Grundbuch-)Pläne und den Augenschein für die Berechnung des Realwertes von einer überbauten Fläche von 2'294 m<sup>2</sup> aus. Davon entfallen 600 m<sup>2</sup> - so hat der Augenschein ergeben - aufgrund des funktionellen Zusammenhanges und des Gesamtbildes zu den bestehenden Gebäuden auf den Mehrumschwung. Für die überbaute Fläche (nicht jedoch für den Mehrumschwung) ist der relative Landwert zu ermitteln.

Was die unüberbauten Flächen der Parzellen 920 und 921 anbelangt, ist eine Gesamtbetrachtung, unabhängig der Parzellengrenze, vorzunehmen. Dabei ist östlich ein Anteil von 2'000 m<sup>2</sup> und nordwestlich ein Anteil von 1'500 m<sup>2</sup> als Bauland der Zone WG2 auszuscheiden.

#### **9.8.3.**

Das Steuerrekursgericht geht davon aus, dass für einen Preisvergleich lediglich Vergleichsgeschäfte mit gleicher Zonenzugehörigkeit (hier WG2) in Frage kommen können. Das übrige Preisniveau kann darüber hinaus nur eine Tendenz indizieren.

Aus der Landpreiserhebung des KStA GS ergeben sich im fraglichen Zeitraum drei Geschäfte. Als nicht vergleichbar auszuscheiden ist der Verkauf eines Landstreifens von zwei Metern Breite ab der Parzelle 304 zur Arrondierung. Auch die Lage weicht stark von derjenigen im Gebiet "L." ab.

Auch das KStA GS stellt in seiner Stellungnahme vom 15. November 2011 die Vergleichbarkeit des Verkaufs der Parzelle 1709 an die Gemeinde B. als Drittgeschäft nicht mehr in Frage. Die Einwohnergemeinde B. bezahlte für 10.36 a CHF 165'760.00, somit CHF 160.00/m<sup>2</sup>. Aus dem Kaufvertrag lässt sich in Bezug auf das Grundstück lediglich die Dienstbarkeit "Last: Bezirkskabel B. z.G. Swisscom Fixnet AG" entnehmen. Ob und inwieweit sich diese Dienstbarkeit auf den Kaufpreis ausgewirkt hat, lässt sich gestützt auf den Kaufvertrag jedoch nicht feststellen. Die Repräsentativität dieses Vergleichsgeschäftes ist jedoch insofern eingeschränkt, als die Parzelle Nr. 1709 in einiger Entfernung zum Gebiet L. liegt und aufgrund der Topographie eine eingeschränkte Aussicht hat.

Für die Parzelle Nr. 814 wurden für 30.75 a CHF 620'000.00, somit gerundet CHF 202.00/m<sup>2</sup> bezahlt. Darin eingerechnet wurde ein Abzug für Abbruchkosten (CHF 11.00/m<sup>2</sup>) und die Erschliessung ("Strasse"; CHF 20.00/m<sup>2</sup>). Das KStA GS führt in seiner Stellungnahme vom 15. November 2011 dazu aus, dass die Einrechnung von Erschliessungskosten mit dem Bewertungsblatt für die allgemeine Neuschätzung vorgenommen worden sei. Beim Verkauf im Jahr 2004 sei das alte Gebäude jedoch bereits abgebrochen gewesen und nach Auskunft der Gemeinde B., seien auch keine Erschliessungsarbeiten mehr notwendig gewesen. Das Grundstück sei im Verkaufszeitpunkt somit erschlossen und baureif gewesen. Die CHF 202.00/m<sup>2</sup> wurden unter Dritten bezahlt.

#### **9.8.4.**

Es ist somit davon auszugehen, dass für erschlossenes und baureifes Bauland in der Zone WG 2 im massgeblichen Zeitraum zwischen CHF 160.00/m<sup>2</sup> (mit aufgrund der Lage reduzierter Vergleichbarkeit) und CHF 202.00/m<sup>2</sup> bezahlt wurden. Nach Auffassung des Steuerrekursgerichtes ist vorliegend von einem absoluten Landwert von CHF 200.00/m<sup>2</sup> auszugehen. Die Festsetzung des Landwertes am oberen Rahmen ist deshalb gerechtfertigt, da die im Übrigen bezahlten Preise in der Zone W2 klar höher liegen und daher nicht von einem schwachen Landmarkt in B. auszugehen ist.

#### **9.9.**

##### **9.9.1.**

Für die Erschliessungskosten der nordwestlichen Teilfläche von 1'500 m<sup>2</sup> sind in der Schätzung KStA GS CHF 80.00/m<sup>2</sup> als Erschliessungskosten eingerechnet worden. Das ist aufgrund der Lage ohne aktuelle erschliessungstechnische Anbindung nicht zu beanstanden. Es ergibt sich somit ein massgeblicher Landwert von CHF 180'000.00 (1'500 m<sup>2</sup> x [CHF 200.00/m<sup>2</sup> - CHF 80.00/m<sup>2</sup>]). Eine Diskontierung ist dabei nicht vorzusehen, da keine Gründe ersichtlich sind, die die unmittelbare Überbau-

ung des Landes verhindern könnten, was auch die Errichtung des Pensionsstalles im Jahr 2007 ohne weiteres zeigt.

#### **9.9.2.**

Die Erschliessungskosten für das östlich gelegene Bauland im Halte von 2'000 m<sup>2</sup> sind vom KStA GS mit CHF 40.00/m<sup>2</sup> eingesetzt worden. Diese Reduktion der Erschliessungskosten gegenüber denjenigen im nordwestlichen Teil ist gerechtfertigt, da in diesem Bereich bereits eine minimale Erschliessung besteht. Es ergibt sich somit ein Landwert von CHF 320'000.00 (2'000 m<sup>2</sup> x [CHF 200.00/m<sup>2</sup> - CHF 40.00/m<sup>2</sup>]). Eine Diskontierung ist dabei mit gleicher Begründung (Erw. 9.9.1.) wie bezüglich dem östlichen Bauland nicht vorzusehen.

#### **9.9.3.**

Für den Mehrrumschwung von 600 m<sup>2</sup> sind in Übereinstimmung mit der vom KStA GS vorgesehenen Reduktion des Landwertes um 50 % CHF 100.00/m<sup>2</sup> (50 % von CHF 200.00/m<sup>2</sup>) einzusetzen. Damit wird der reduzierten Nutzbarkeit ausreichend Rechnung getragen. Der Landwert ist demgemäss auf CHF 60'000.00 festzulegen.

#### **9.9.4.**

Für die überbaute Fläche von 1'694 m<sup>2</sup> ist der relative Landwert zu berechnen. Dabei wird der relative Landwert in der schweizerischen Schätzungspraxis in der Regel mit Hilfe der Lageklassenmethode ermittelt (BGE 128 II 74). Im Folgenden ist auf diese Methode abzustellen. Die Lageklassenmethode beruht nicht auf einer exakten Relation zwischen Land- und Gesamtwert, sondern geht vom Neuwert (Bau- und Nebenkosten) der bestehenden Bauten aus und bestimmt mit der Lageklasse einen relativen Landwert (VGE vom 19. September 2008 in Sachen Erben des R. und der M.D., [WBE.2004.432]).

Die Schätzung KStA GS geht von einem Lageklassenschlüssel von 3.0 aus. Dieser Wert ist nicht zu beanstanden. Danach ergibt sich ein Landwertanteil von 18.75 % (vgl. dazu F. Canonica, Die Immobilienschätzung, 1. Ausgabe 2000, S. 72). Bei einem Neuwert der Liegenschaft von CHF 2'258'832.00 (Erw. 9 ff.; CHF 1'943'000.00 [Bauwert] zuzüglich Umgebungsgestaltung CHF 160'000.00 und CHF 155'832.00 [Nebenkosten]) ergibt sich daher ein relativer Landwert von CHF 521'269.00 (CHF 2'258'832.00 [Neuwert] x 18.75 [Landwertanteil] / 81.25).

Bauwert Gebäude	CHF	1'943'000.00	
+ Umgebungsgestaltung	CHF	160'000.00	
- Altersentwertung	CHF	544'677.00	25.90 %
Gebäudezustandswert	CHF	1'558'323.00	
+ Nebenkosten		155'832.00	10 %
+ relativer Landwert	CHF	521'269.00	
Total	<b>CHF</b>	<b>2'235'424.00</b>	

### 9.10.

Hinsichtlich des Realwerts ergibt sich folgendes Ergebnis:

Realwert überbaut:

Bauwert Gebäude inkl. Land CHF 2'235'424.00

Realwert nicht überbaut:

Mehrumschwung (600 m<sup>2</sup>) CHF 60'000.00

Landwert Ost (2'000 m<sup>2</sup>) CHF 320'000.00

Landwert Nordwest (1'500 m<sup>2</sup>) CHF 180'000.00

Total nicht überbaut CHF 560'000.00

Der Realwert überbaut und nicht überbaut beträgt damit insgesamt CHF 2'795'424.00

## 10.

### 10.1.

Den Verkehrswert des überbauten Teils der Liegenschaft ermittelte das KStA GS anhand des gewichteten Mittels aus Real- und Ertragswert. Der Ertragswert wurde dabei mit 3.0 (vgl. Anhang 16 zur VBG und Schätzerhandbuch; Schätzung B.: 5.0 [ohne Begründung]; Schätzung T.: 5.0 [Abweichung notwendig, da es sich nicht um ein übliches MFH handle]) und der Realwert mit 1.0 berücksichtigt.

Erfahrungsgemäss orientiert sich der Verkehrswert von Mehrfamilienhäusern auf dem Markt hauptsächlich am Ertragswert, der insoweit stärker gewichtet werden darf. Insofern ist die Gewichtung des Ertragswertes von 3.0 nachvollziehbar (vgl. Das Schweizerische Schätzerhandbuch 2005, S. 274). Im Gegensatz dazu ist die Ertragswertgewichtung der Schätzungen B. und T. mit 5.0 offensichtlich zu hoch. Im Folgenden wird von einer dreifachen Gewichtung des Ertragswertes ausgegangen.

Insgesamt ergibt sich ein Verkehrswert des überbauten Teils der Liegenschaft von CHF 1'188'856.00 ([CHF 840'000.00 {Ertragswert} x 3.0 {Gewichtung} + CHF 2'235'424.00 {Realwert}] / [1 + 3.0 {Gewichtung}]).



## **10.2.**

Zum Verkehrswert des überbauten Teils von CHF 1'188'856.00 ist der Verkehrswert des Baulandes und des Mehrumschwunges von CHF 560'000.00 hinzuzurechnen. Der Verkehrswert beträgt somit CHF 1'748'856.00, gerundet CHF 1'740'000.00 Mio.

## **11.**

### **11.1.**

Der vorliegend ermittelte Verkehrswert von CHF 1'740'000.00 weicht - auch unter Berücksichtigung einer Toleranz von 10 % - deutlich vom Kaufpreis von CHF 1'335'000.00 ab. Damit ist erstellt, dass die Liegenschaft in B. offensichtlich unter ihrem Verkehrswert von der Rekurrentin verkauft worden ist. Auf die Differenz zwischen Verkehrswert und Kaufpreis würde eine Unternehmung zu Gunsten eines unabhängigen Dritten nicht verzichten. Dieser vorliegende "Verzicht" durch den Verkauf der Liegenschaft zu einem deutlich unter dem Verkehrswert liegenden Preis ist entsprechend als ungewöhnlich zu qualifizieren. Darüber hinaus war dieses Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung für die Vertragsparteien angesichts des Buchwertes und des Kaufpreises im Jahr 1999 mit den folgenden Renovationsarbeiten erkennbar. Plausibel erklären lässt sich das Vorgehen der Rekurrentin nur mit dem Umstand, dass sie der nahestehenden Käuferin den Kauf (unter-)preislich ermöglichen wollte. Dementsprechend stellt die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Verkaufspreis in der Höhe von CHF 405'000.00 einen geldwerten Vorteil zugunsten der Käuferin dar und ist folglich zum steuerbaren Gewinn der Rekurrentin aufzurechnen.

### **11.2.**

Der steuerbare Gewinn wird von CHF 1'215'772.00 um CHF 410'000.00 (bisherige Aufrechnung von CHF 815'000.00 abzüglich CHF 405'000.00 [Erw. 11.1]) auf CHF 805'772.00 reduziert. Der Rekurs ist damit teilweise gutzuheissen.

## **12.**

### **12.1.**

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Rekurrentin zu rund 50 %. Sie hat daher 50 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

### **12.2.**

#### **12.2.1.**

Ausserdem ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren anteilmässig eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertreterin für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 13'137.05 (inkl. MWSt). Die Kostennote ist zu kür-

zen. Die Vertreterin hat zur vorgesehenen Kürzung (mündlich) Stellung nehmen können.

#### **12.2.2.**

Da das vorliegende Verfahren vor dem 1. Juli 2011 beim Steuerrekursgericht hängig war, ist die Parteienschädigung gestützt auf das Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif; AnwT) in der bis zum 30. Juni 2011 gültigen Fassung zu bestimmen (§ 17 Abs. 4 AnwT in der Fassung gemäss Dekret vom 10. Mai 2011).

#### **12.2.3.**

Die Grundentschädigung, berechnet anhand des angegebenen Streitwertes von CHF 138'000.00, der durch die umstrittene Steuerforderung ausgewiesen ist, beträgt CHF 15'362.00 (§ 5 Abs. 1 i.V.m. 3 und 4 AnwT). Angemessen ist der in der Kostennote vom 10. Januar 2012 beantragte Rechtsmittelabzug gemäss § 8 AnwT von 25 %. Die Rekurrentin war bereits im Einspracheverfahren vertreten (VGE vom 1. November 2010 [WBE.2009.353], Erw. 4.1.2.). Ebenso sind die geltend gemachten Auslagen und die proportionale Aufteilung des Honorars für die Bemessung der Mehrwertsteuer nicht zu beanstanden. Uneinigkeit besteht bezüglich der Zuschläge gemäss § 6 Abs. 3 AnwT für zusätzliche Rechtsschriften und des Abzuges gemäss § 5 Abs. 2 AnwT.

#### **12.2.4.**

Da es sich um ein Verfahren mit hohem Streitwert (Streitwert von über CHF 100'000.00) handelt, ist eine Kürzung des Honorars gemäss § 5 Abs. 2 AnwT zu prüfen. Das Verwaltungsgericht hat dazu ausgeführt:

"§ 5 Abs. 2 AnwT hat Ausnahmecharakter, die Anwendung spielt sich auf zwei Ebenen ab: Zunächst hat über die Schwelle des 'hohen Streitwertes' (...) gewissermassen der Einstieg in die Sondernorm zu erfolgen. Auf der zweiten Ebene ist dann zu prüfen, ob der 'Charakter des Verfahrens' eine Honorarkürzung tatsächlich zulässt. Beim 'Charakter des Verfahrens' der eine Kürzung zulies, ging es ursprünglich primär darum, dass in Verwaltungssachen die Untersuchungsmaxime gilt, was unter anderem die Konsequenz hat, dass die Rolle des Anwalts eher weniger bestimmend ist, als in dem von der Dispositionsmaxime beherrschten Zivilverfahren (AGVE 1989, S. 286 f., mit Verweis auf die Botschaft). Nach der Praxis ist beim 'Charakter des Verfahrens' nicht bloss die durch die Untersuchungsmaxime bedingte Eigenart des Verfahrens in Verwaltungssachen gemeint. Sinn der Ausnahmebestimmung von § 5 Abs. 2 AnwT ist, das streitwertabhängige (hohe) Anwaltshonorar in jenen Einzelfällen zu kürzen, wo es als 'nicht verdient' und gemessen an der Streitsache als übergesetzt erscheint. Ein Abzug ist dort angebracht, wo eine Kürzung vom Aufwand, vom Schwierigkeitsgrad und von der Tragweite her - d.h. unabhängig von Spezialkenntnissen oder der Bearbeitungssorgfalt des Anwalts oder der Betreuungsbedürftigkeit seiner Mandanten - angemessen erscheint. Die Höhe des Abzugs bemisst sich nicht nach der Höhe des Streitwerts. Der maximale Abzug ist deshalb nicht erst an einem bestimmten, Fr. 80'000.00 [aktuell: CHF 100'000.00] übersteigenden Streit-

wert, zulässig. Massgebend für die Höhe des Abzugs ist ebenfalls die Eigenart des jeweiligen Verfahrens (so bereits unpubl. VGE II/2 vom 26. Januar 2009 [WBE.2008.169], Erw. II/3.2.1.; AGVE 2003, S. 276 ff. mit Hinweisen). Nicht entscheidend ist dabei, ob der Staat in den Verfahren ein direktes finanzielles Eigeninteresse vertritt, entscheidend für den Abzug ist vielmehr die resultierende Entschädigung gemessen am Aufwand, dem Schwierigkeitsgrad und der Tragweite des Falles."

Das Steuerrekursgericht geht vorliegend von einem mittleren Schwierigkeitsgrad mit einem im Rechtsmittelverfahren klar reduzierten Aufwand (Geldwerte Leistung, zu beurteilen aufgrund von bereits im Veranlagungs- und Einspracheverfahren vorhandenen Grundstückschätzungen) und von einer mittleren Tragweite aus. Insgesamt erachtet das Steuerrekursgericht eine Kürzung der Entschädigung um 30 % als angemessen.

#### **12.2.5.**

Durch die Grundentschädigung sind Instruktion, Aktenstudium, rechtliche Abklärungen, Korrespondenz und Telefongespräche sowie eine Rechtschrift und die Teilnahme an einer behördlichen Verhandlung abgegolten (§ 6 Abs. 1 AnwT). Für zusätzliche Rechtsschriften und Verhandlungen erhöht sich die Grundentschädigung um je 5 - 30 %. Überflüssige Eingaben fallen nicht in Betracht (§ 6 Abs. 3 AnwT). Vorliegend wird für drei zusätzliche Eingaben (Eingaben vom 10. Februar, 11. November und 12. Dezember 2011) ein Zuschlag von insgesamt 30 % geltend gemacht. Dieser Zuschlag ist auf 15 % zu kürzen.

Für die Replik vom 10. Februar 2011 ist ein Zuschlag von 10 % angemessen. Mit der Eingabe vom 11. November 2011 wurden nur die anlässlich der Augenscheinverhandlung bezeichneten und mit Verfügung vom 24. Oktober 2011 einverlangten Unterlagen eingereicht. Beim Schreiben vom 11. November 2011 - umfassend eine halbe Seite Text - handelt es sich nicht um eine zusätzliche Rechtschrift. Die Eingabe wird von der Grundentschädigung gemäss § 6 Abs. 1 AnwT umfasst. Diese Eingabe vom 12. Dezember 2011 mit knapp 2 Textseiten ist mit einem Zuschlag von 5 % abzugelten. Neu sind darin nur die Ausführungen zum Landpreisvergleich.

#### **12.2.6.**

Insgesamt erscheint ein Honorar von CHF 9'274.80 zuzüglich Auslagen von CHF 209.00 zuzüglich CHF 735.55 Mehrwertsteuer, total CHF 10'219.35 angemessen, insbesondere auch, da auf eine weitere Kürzung gemäss § 12a AnwT verzichtet wurde. Das zeigt auch der im Sinne einer Kontrollrechnung geschätzte zeitliche Aufwand, der sich aus einem zu Vergleichszwecken beigezogenen Stundenansatz von CHF 250.00 ergibt. Bei einem Honorar von CHF 9'200.00 beträgt der Aufwand im Rekursverfahren nicht ganz 40 Stunden, welcher auf jeden Fall als angemessen erscheint.

**12.3.**

Der Rekurrentin sind dem Verfahrensausgang entsprechend 50 % der Kosten, somit CHF 5'109.65 (inklusive MWSt) zu ersetzen.

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der steuerbare Gewinn auf CHF 805'772.00 festgesetzt.