



Entscheidinstanz:	Steuerrekursimmissionen
Geschäftsnummer:	3 GR.2003.41
Datum des Entscheids:	15. Juni 2004
Rechtsgebiet:	Steuerrecht
Stichwort:	Grundstückgewinnsteuer, vergleichbare Verhältnisse, Änderung der Bau- und Zonenordnung
verwendete Erlasse:	§ 219 Steuergesetz

Zusammenfassung:

Grundstückgewinnsteuer. Vergleichbare Verhältnisse. – Änderung der Bau- und Zonenordnung. Die als Folge einer Unterschutzstellung mit nachfolgendem Gestaltungsplan entschädigungslos eingetretene Baueinschränkung auf den veräusserten Grundstücken ist bei der Schätzung des Verkehrswerts vor 20 Jahren nicht zu berücksichtigen. Auf die steueramtliche Schätzung des Verkehrswerts vor 20 Jahren kann deswegen nicht abgestellt werden, weil sie zu Unrecht von einer schon damals bestehenden partiellen Unüberbaubarkeit des Areals ausgeht. Von den Pflichtigen eingereichte Expertisen bleiben als Privatgutachten sowie wegen inhaltlicher Mängel unberücksichtigt.

Anonymisierter Entscheidtext:

Sachverhalt:

- A. X und Y (nachfolgend die Pflichtigen) veräusserten am 18. Dezember 2001 die Grundstücke Kat.-Nrn. 2727 (Wohnhaus Vers.-Nr. 87 mit 4'869,1 m² Gebäudegrundfläche, Hofraum und Garten an der ...strasse 31) und 1359 (Gartenanlage im Halte von 1'139 m² an der Verzweigung ...strasse/...steig) samt Fahrhabe für Fr. 7'500'000.- an die Z AG. Gemäss lit. C des Kaufvertrags vom 17. Juli 2001 erwarb die Käuferin neben den beiden Grundstücken Mobilien und bezahlte hierfür pauschal Fr. 200'000.-. Im Übrigen entfiel der Kaufpreis zu Fr. 6'750'000.- auf Kat.-Nr. 2727 und zu Fr. 550'000.- auf Kat.-Nr. 1359. Zuvor hatten die Pflichtigen nach jahrelangen Verhandlungen am 21./23. Februar 2001 mit dem Staat Zürich gestützt auf § 207 des Planungs- und Baugesetzes vom 7. September 1975 (PBG) eine Vereinbarung betreffend Unterschutzstellung des «Herrschaftshaus(es) 'A', Vers.-Nr. 0087, ...strasse 31 und seine Umgebung auf den Grundstücken Kat.-Nrn. 2727 und 1359» abgeschlossen. Daraufhin nahm die Baudirektion mit Verfügung vom 28. Februar 2001 von diesem Vertrag Vormerk und stellte das Gebäude «A» mit den Grundstücken Kat.-Nrn. 2727 und 1359 unter Schutz. Am 13. Juni 2001 stimmte der Gemeinderat der Stadt S einem privaten Gestaltungsplan im Sinn von § 86 PBG auf diesen beiden Grundstücken zu. Laut Art. 2 der Gestaltungs-



planvorschriften (Zweck und Umfang) regelt der Sondernutzungsplan innerhalb seines Geltungsbereichs die Lage sowie den Umfang und die Gestaltung der neuen und bestehenden Baukörper sowie die Lage der unterirdischen Baukörper für eine Parkierungsanlage (Abs. 1). Der Gestaltungsplan bestimmt und sichert im Weiteren Umfang und Lage der geschützten Gartenanlage, des Laubengangs, der Aussichtskanzel und der Erschliessung (Abs. 2). Das Beizugsgebiet gliedert sich nach Art. 5 Abs. 1 in die (planlich definierten) Teilgebiete A (bestehende Villa), B (Baugebiet für neue Bauten), C (Baugebiet für eine Parkierungsanlage) und D (bestehender Laubengang mit Aussichtskanzel).

- B. Aus Anlass dieser Handänderung auferlegte die Kommission für die Grundsteuern der Stadt S den Veräusserern am 7. November 2002 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 544'520.-. Dabei bemass die Behörde den Verkehrswert der beiden Parzellen am Stichtag vor 20 Jahren (18. Dezember 1981) auf Fr. 4'100'000.-. Im anschliessenden Einspracheverfahren wollten die Pflichtigen den Verkehrswert vor 20 Jahren – wie deklariert – auf Fr. 6'186'500.- erhöht haben.
- C. Nachdem die kommunale Steuerbehörde diese Auffassung verworfen und die Einsprache abgewiesen hatten, wandten sich X und Y mit Rekurs an die Steuerrekurskommission III. Diese hiess das Rechtsmittel teilweise gut und wies die Sache zur Neu Beurteilung im Sinn der nachstehenden Erwägungen an die Kommission für die Grundsteuern der Stadt S zurück.

Erwägungen:

[...]

3. a) Der im Grundsteuerrecht allgemein geltende Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (Kongruenzprinzip) verlangt, dass sich Erlös und Anlagewert in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen. Ändert sich dessen tatsächliche (Substanzvermehrung oder Substanzverminderung) oder rechtliche Beschaffenheit während der massgeblichen Besitzesdauer, so sind für den Erwerbszeitpunkt durch Zu- oder Abrechnungen beim Erwerbspreis bzw. den Anlagekosten vergleichbare Verhältnisse herzustellen (RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 1999, § 219 N 8; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Band, Bern 1966, § 164 N 5; vgl. auch MARKUS LANGENEGGER, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, 2002, Art. 129 N 17 und Art. 141 N 1 ff.). Darauf ist nur dann zu verzichten, wenn die Substanzvermehrung oder -verminderung am veräusserten Grundstück die Preisbildung nachweislich nicht beeinflusst hat (RB 1998 Nr. 158 [Leitsatz]). Der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse entspringt der Überlegung, dass lediglich der auf äussere Umstände zurückzuführende «unverdiente» Wertzuwachs steuerlich erfasst werden soll. Ist die Wertzunahme hingegen «verdient», insbesondere durch den Einsatz von Arbeit oder Kapital, so fehlt die innere Rechtfertigung für den Zugriff (PETER LOCHER, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, 1976, S. 67).
- b) Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 (RPG) verpflichtet die Kantone, einen angemessenen Ausgleich für erhebliche Vor- und



Nachteile zu schaffen, die durch Planungen nach diesem Gesetz entstehen. Kraft Art. 2 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) müssen die Kantone eine Grundstückgewinnsteuer erheben. Als der Steuer unterliegender Wertzuwachs gelten auch Mehrwerte, die auf eine Planung zurückzuführen sind. Die Grundstückgewinnsteuer stellt daher eine Möglichkeit dar, den vom Raumplanungsgesetz vorgeschriebenen Vorteilsausgleich zu gewähren (ENRICO RIVA in: Aemisegger/Kuttler/Moor/Ruch, Kommentar zum Bundesgesetz über die Raumplanung, 1999, Art. 5 Rz. 17). Dass Planungsmehrwerte überhaupt belastet werden, ist nicht nur ein fiskalisches Postulat, sondern ein Erfordernis der Gerechtigkeit; denn Bodenmehrwerte, die durch Ein- oder Aufzonungen geschaffen werden, beruhen allein auf Planungsmassnahmen, Infrastrukturbauten sowie anderen Aufwendungen des Gemeinwesens (FERDINAND ZUPPINGER, Die fiskalische Belastung planerischer Mehrwerte, ZBI 1979, 434 ff.). Die Kantone Basel-Stadt und Neuenburg haben den Vorteilsausgleich in Form einer besonderen Abgabe verwirklicht (RIVA, Art. 5 Rz. 46 ff.). Im Kanton Bern wird die Abschöpfung planungsbedingter Mehrwerte in Art. 142 des Baugesetzes vom 9. Juni 1985 geregelt. Danach werden die Planungsvorteile durch die Steuergesetzgebung erfasst. Ausserdem können sich die Grundeigentümer, denen durch Planungsmassnahmen zusätzliche Vorteile erwachsen, insbesondere bei der Bewilligung besonderer Bauten und Anlagen oder von grösseren Überbauungen, vertraglich verpflichten, einen angemessenen Anteil des Planungsmehrwertes für bestimmte öffentliche Zwecke zur Verfügung zu stellen. In der Praxis erfolgt die Abschöpfung des Planungsmehrwertes einerseits durch die Grundstückgewinnsteuer; andererseits sind weitere Instrumente wie sogenannte Infrastrukturverträge gebräuchlich (LANGENEGGER, Art. 148 N 9 ff.; ALDO ZAUGG, Kommentar zum Baugesetz des Kantons Bern vom 9. Juni 1985, 1987, Art. 142 N 2). Das Steuergesetz vom 8. Juni 1997 erfasst solche Planungsgewinne durch die Grundstückgewinnsteuer. Damit hat der Kanton Zürich den Gesetzgebungsauftrag von Art. 5 Abs. 1 RPG grundsätzlich erfüllt (vgl. RIVA, Art. 5 Rz. 57 ff.; HALLER/KARLEN, Raumplanungs-, Bau- und Umweltrecht, Band I, 3. A., 1999, N 490 ff.).

- c) Gestützt auf Art. 5 Abs. 1 RPG sind nicht nur planungsbedingte Mehrwerte, sondern auch entsprechende Minderwerte auszugleichen. Weil das Gemeinwesen Eigentumsbeschränkungen, die einer Enteignung gleichkommen, kraft Art. 5 Abs. 2 RPG (und Art. 26 Abs. 2 BV) voll entschädigen muss, stellt sich die Frage nach dem Nachteilsausgleich hauptsächlich für weniger schwere Beeinträchtigungen (RIVA, Art. 5 Rz. 67). Vorliegend befanden sich die beiden veräusserten Grundstücke Kat.-Nrn. 2727 und 1359 am Stichtag des 18. Dezember 1981 gemäss Bau- und Zonenordnung der Stadt S vom 12. Juni 1963 (aBauO 1963) in der Wohnzone C. Die Bau- und Zonenordnung vom 17. Mai 1992 wies das Areal der Kernzone zu. Dieses Regime blieb unter der vorläufigen Bau- und Zonenordnung der Baudirektion vom 9. Mai/7. Dezember 1995 (BD-BZO; in Kraft getreten am 14. Juni 1996) erhalten. Am 24. November 1999 erliess der Gemeinderat die Teile I und II der Bau- und Zonenordnung 1999 (BZO 1999), welche die streitbetroffenen Parzellen der Kernzone mit einem Wohnanteil von 90% zuteilten. Diese Rahmennutzungsplanung beeinträchtigte die Überbaubarkeit der Parzellen nur wenig (vgl. Art. 25 ff. BZO 1999 [Kernzonen] i.V.m. Art. 65 f. BZO 1999 [Parkring]). Hingegen wurden die Grundeigentümer durch die parallel dazu laufende



Sondernutzungsplanung in der baulichen Nutzung stark behindert. Am Stichtag des 18. Dezember 1981 befanden sich die Parzellen Kat.-Nrn. 2727 und 1359 im Inventar der kunst- und kulturhistorischen Schutzobjekte und der archäologischen Denkmäler des Kantons Zürich. Weil eine solche auf § 209 Abs. 2 PBG gestützte Anordnung nur eine vorsorgliche Schutzmassnahme darstellt, liegt darin noch keine rechtserhebliche Beeinträchtigung des Grundeigentümers (vgl. BGE 114 Ib 286 E. 5 S. 293 f. betreffend materielle Enteignung). Freilich dürfte sich schon die mit einer Inventarisierung verbundene erhöhte Wahrscheinlichkeit von eigentumsbeschränkenden Denkmalschutzmassnahmen im Sinn von §§ 203 ff. PBG wertmindernd auswirken (so VGr, 24. Februar 1999, SR.1998.00061, E. 4b). Nach längeren Verhandlungen ergab sich der Inhalt der Eigentumsbeschränkung aus dem Unterschutzstellungsvertrag vom 21./23. Februar 2001 und dem darauf abgestimmten Gestaltungsplan vom 13. Juni 2001. Anzumerken ist, dass die Rechtsform einer Natur- und Heimatschutzmassnahme nichts zur Sache tut; ob der Schutz gestützt auf § 205 PBG durch Verordnung, Verfügung oder Vertrag erfolgt, ändert am Umstand der dadurch verursachten Eigentumsbeschränkung und der damit einhergehenden Wertminderung nichts. Anstelle eines Gestaltungsplans im Sinn von §§ 83 ff. PBG kommen übrigens weitere Sondernutzungspläne mit eigentumsbeschränkender Wirkung vor; praktisch am häufigsten dürften Baulinien gemäss §§ 96 ff. PBG sein.

Im Zug der Unterschutzstellung und des darauf abgestimmten Gestaltungsplans haben die Parzellen Kat.-Nrn. 2727 und 1359 eine Werteinbusse hinnehmen müssen. Diese ist entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin nicht auf den Zeitpunkt der Inventarisierung als vorsorglicher Schutzmassnahme zurückzubeziehen, sondern – wie gesagt in analoger Anwendung der Praxis zur materiellen Enteignung – auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens im Jahr 2001 anzusetzen. Gemäss ausdrücklicher Regelung in Ziffer 4.4 des Unterschutzstellungsvertrags leistete der Staat Zürich hierfür keine Entschädigung. Ob dies nach den enteignungsrechtlichen Grundsätzen zu Recht geschehen ist oder nicht, spielt im Rahmen der heute vorzunehmenden grundsteuerrechtlichen Beurteilung keine Rolle. Die Ausrichtung einer Entschädigung hätte kraft § 216 Abs. 2 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) als – einer Handänderung gleichgestellte – Vergütung für die Belastung mit einer öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkung eine Grundstückgewinnsteuer ausgelöst (RICHNER/FREI/KAUFMANN, § 216 N 137; JÜRIG BOSSHART, Die Belastung des Enteigneten mit der Grundstückgewinnsteuer aus steuer- und enteignungsrechtlicher Sicht, in: Markus Reich/Martin Zweifel [Hrsg.], Festschrift Ferdinand Zuppinger, 1989, S. 452).

Wie die Kantone die bundesrechtliche Verpflichtung zum Ausgleich planungsbedingter Minderwerte umsetzen, steht in ihrem weitgespannten Ermessen (RIVA, Art. 5 Rz. 76). Der Kanton Zürich hat – entsprechend der fehlenden Regelung bezüglich Ausgleich von Planungsmehrwerten – keine allgemeinen Vorschriften erlassen. Eine – freilich bescheidene – Vergütung hat der Staat Zürich den Grundeigentümern im Unterschutzstellungsvertrag für die Renovation der Villa und die Instandstellung des Umschwungs in Aussicht gestellt. Zwar erscheint die Grundstückgewinnsteuer grundsätzlich als ungeeignet, den von Art. 5 Abs. 1 RPG verlangten Nachteilsausgleich sicherzustellen; denn abgesehen davon, dass eine durch Planungsmassnahmen oder heimatschutzrechtliche Eingriffe entwertete Liegenschaft oft nicht veräussert wird, führt



eine Handänderung nicht selten zu einem Verlust. Ergibt sich – wie hier – trotzdem ein Gewinn, so drängt es sich auf, die entschädigungslos erlittene Einbusse in der Weise anzurechnen, als die Planungsmassnahme bei der Festlegung des Erwerbspreises ausser Acht bleibt. In dieser Weise ist die Rekurskommission bereits im Fall einer Nichteinzonung verfahren (vgl. StRK III, 13. Juli 1999 = StE 2000 B 44.1 Nr. 9; im Ergebnis gleich StRK III, 20. April 1999, ZStP 2000, 212). Dementsprechend ist auf die Nutzung abzustellen, wie sie die Wohnzone C gemäss aBauO 1963 in Verbindung mit dem Wohnanteilplan vom 4. Februar 1976 ermöglicht hat.

- d) Allgemein ergibt sich daher mit Bezug auf die Anwendung des Grundsatzes der vergleichbaren Verhältnisse Folgendes: Während der Besitzesdauer vorgenommene Einzonungen oder Aufzonungen, die im Zeitpunkt der Veräusserung noch gelten, sind nicht zu berücksichtigen. Als Erwerbspreis gilt der Wert, den das fragliche Grundstück ohne die aufwertende Planungsmassnahme hatte. Wurde also beispielsweise im Jahr 1980 eine in der Landwirtschaftszone liegende Parzelle erworben, diese im Jahr 1982 als Bauland eingezont und am 1. Juli 2001 verkauft, so ist dem Verkehrswert vor 20 Jahren am Stichtag des 1. Juli 1981 der damalige Wert von Landwirtschaftsland zugrunde zu legen. Denn die – falsch verstandene – Anrechnung von Bauland im damaligen Zeitpunkt hätte zur Folge, dass der mit der Einzonung erzielte Planungsgewinn entgegen der ausdrücklichen Anordnung in Art. 5 Abs. 1 RPG nicht belastet würde. Im umgekehrten Fall, dass 1980 (aus damaliger altrechtlicher Sicht) Bauland erworben, dieses 1982 nicht eingezont und am 1. Juli 2001 als Landwirtschaftsland verkauft wurde, ist dem Verkehrswert per 1. Juli 1981 der Wert von Bauland zugrunde zu legen (vgl. StRK III, 13. Juli 1999 = StE 2000 B 44.1 Nr. 9). Dadurch resultiert richtigerweise ein Verlust und nicht ein möglicherweise bescheidener, im Zug einer allfälligen zwischenzeitlichen Wertsteigerung des Landwirtschaftslandes entstandener, Gewinn.

Anzufügen bleibt, dass die von der Rekursgegnerin im Zusammenhang mit dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse erwähnte Praxis zu Abbruchobjekten (vgl. hierzu neuestens VGr, 28. August 2003, ZStP 2004, 56, mit zutreffender Kritik von Richner, S. 59 f.) einen grundlegend anderen Sachverhalt als die vorliegend zu beurteilenden öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkungen beschlägt.

4. a) Mit Ausnahme der nachfolgend in E. 5 zu beurteilenden nichtliegenschaftlichen Werte dreht sich der Rechtsstreit einzig um die Bewertung der Grundstücke Kat.-Nrn. 2727 und 1359 am Stichtag des 18. Dezember 1981. Die übrigen Steuerfaktoren sind unbestritten und – soweit aus den Akten ersichtlich – zutreffend.
- b) Der Verkehrswert vor 20 Jahren ist nach objektiven Grundsätzen zu ermitteln. Abweichend von der Steuereinschätzung für die Staats- und allgemeinen Gemeindesteuern, bei denen die «Verkehrswerte» von Liegenschaften im Interesse einer rationellen Veranlagung aufgrund genereller Richtlinien als «Formelwerte» festgesetzt werden (vgl. hierzu die Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 1999), müssen sie bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer – wie auch der Erbschafts- und Schenkungssteuer – individuell nach anerkannten Bewertungsgrundsätzen geschätzt werden. Der Verkehrswert eines Vermögensobjekts im Allgemeinen und einer Liegenschaft im Besonderen entspricht dabei dem Preis, der dafür im gewöhnli-



chen Geschäftsverkehr am Bewertungsstichtag mutmasslich zu erzielen wäre (RB 1991 Nr. 47; RB 1999 Nr. 158 = ZStP 2000, 150).

- c) Für die Bestimmung des Verkehrswerts von unüberbautem oder mit Abbruchobjekten überbautem Land steht die Vergleichsmethode im Vordergrund, die den Landwert nach den Preisen ermittelt, die für möglichst nahegelegene, ähnliche und stichtagsnah gehandelte Grundstücke bezahlt worden sind (RB 1976 Nr. 116; RB 1999 Nr. 158 = ZStP 2000, 150, auch zum Folgenden; BGE 122 I 168 E. 3a). Als Vergleichsobjekte tauglich sind Liegenschaften, die vor dem Stichtag den Eigentümer gewechselt haben und mit Bezug auf Lage, Form, Zonenzugehörigkeit und Erschliessungsgrad nahezu gleiche oder doch weitgehend ähnliche Eigenschaften wie die zu schätzende Parzelle aufweisen (BGE 122 I 168 E. 3a; RICHNER/FREI/KAUFMANN, § 220 N 104, unter Hinweis auf die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung). In Würdigung der Vor- und Nachteile, die dem Schätzungsobjekt im Vergleich zu den hinzugezogenen Handänderungen innewohnen, ist innerhalb des durch sie abgesteckten Preisrahmens sein Wert zu schätzen.

Der Verkehrswert überbauter Liegenschaften wird regelmässig anhand des Realwerts als Summe von Boden- und Bauwert sowie des Ertragswerts ermittelt. Die Gewichtung dieser beiden Faktoren hängt vom Einzelfall ab; bei Renditeobjekten hat der Ertragswert mehr Gewicht, während bei Grundstücken, die in erster Linie der Eigennutzung dienen, der Real- oder Sachwert eine grössere Rolle spielt (REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, § 165 N 83; IMBODEN/RHINOW, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Band II, 6. A., 1986, Nr. 128 B IV/e). Andere Schätzungsmethoden wie die Rückwärtsrechnung (hierzu RB 1995 Nr. 62) oder die Lageklassenmethode (hierzu NAEGELI/WENGER, Der Liegenschaftenschätzer, 4. A., 1997, S. 26 ff.) dürfen nur subsidiär herangezogen werden, nämlich dann, wenn die statistische Methode im konkreten Fall versagt (VGr, 9. Juli 2003, SR.2003.00002 E. 5a = ZStP 2003, 270 = StR 2003, 888; RICHNER/FREI/KAUFMANN, § 220 N 111). Als zusätzliches Kontrollinstrument erscheint die Heranziehung weiterer Bewertungsarten – wie etwa die Barwertmethode (vgl. hierzu KASPAR FIERZ, Wert und Zins bei Immobilien, 4. A., 2001, S. 84 ff.) oder die dynamische Ertragswertmethode (ERWIN STAEHELIN, Investitionsrechnung, 9. A., 1998, S. 171 ff.) – jedoch durchaus sinnvoll. Bei komplexen Liegenschaften (gewerblich-industrielle Nutzung), Liebhaberobjekten oder Grundstücken mit einem sehr engen Markt kann es sich aufgrund der wesensmässigen Ungenauigkeit von Schätzungen sogar aufdrängen, alternative Schätzungsmethoden heranzuziehen.

- d) Nach dem in E. 3 zum Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse Gesagten beruht die Verkehrswertschätzung der Rekursgegnerin auf der rechtlich unzutreffenden Annahme, dass der Umschwung am Stichtag des 18. Dezember 1981 zu einem wesentlichen Teil unüberbaubar gewesen sei. Aus diesem Grund kann auf die amtliche Bewertung von vornherein nicht abgestellt werden. Bei den von den Pflichtigen im Veranlagungsverfahren eingereichten Expertisen der Architekten B vom 16. Dezember 1985, C vom 6. Oktober 1986 sowie der D AG vom 26. August 2002, die in diesem Punkt auf einer richtigen Rechtsgrundlage beruhen, handelt es sich um Parteigutachten. Einem solchen kommt wegen der vertraglichen Beziehung zwischen Auftraggeber und Gutachter nur die beschränkte Aussagekraft einer Parteibehauptung zu (VGr, 9. Juli 2003, SR.2003.00002 E. 3b, ZStP 2003, 270 = StR 2003, 888; VGr, 22. November 2000,



ZStP 2001, 148 E. 4b; KÖLZ/BOSSHART/RÖHL, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. A., 1999, § 7 N 23; RICHARD FRANK et al., Kommentar zur zürcherischen Zivilprozessordnung, 3. A., Zürich 1997, vor § 171 ff. N 4). Auch angesichts der vergleichsweise strengen materiellen Anforderungen, die das Verwaltungsgericht an Schätzungsgutachten stellt (VGr, 22. November 2000, ZStP 2001, 148 E. 5 und E. 6), erschiene es als sehr problematisch, diese auf einen Zeitpunkt wesentlich nach dem Stichtag bezogenen Privatgutachten zu berücksichtigen; denn gerade in den achtziger Jahren stiegen die Preise auf dem Liegenschaftenmarkt stark an.

- e) Fehlt es nach dem Gesagten an einer zuverlässigen Bewertungsgrundlage, so fragt es sich, ob eine Verkehrswertschätzung mittels Anordnung eines Amtsgutachtens durch die Steuerrekurskommission vorzunehmen oder die Sache kraft § 212 StG i.V.m. § 149 Abs. 3 StG zu diesem Zweck an die Kommission für die Grundsteuern zurückzuweisen sei. Obschon die Rekurskommission im Hinblick auf eine beförderliche Verfahrenserledigung in aller Regel selbst ein Amtsgutachten einholt, erscheint vorliegend eine Rückweisung als zweckmässiger. Einerseits besteht die Möglichkeit, dass sich die Parteien auf der Grundlage des vorliegenden Entscheids verständigen, zumal ein (oder mehrere) Expertengutachten wegen der besonderen Komplexität des Bewertungsobjekts (Luxusliegenschaft mit grösserem Sanierungsbedarf) kaum zu einem schlüssigen Verkehrswert, sondern eher zu einer grösseren Wertbandbreite führen dürfte(n). Andererseits steht es den Parteien bei dieser Verfahrenserledigung frei, die Rechtsauffassung der Rekurskommission vor der Anordnung eines auf dieser Grundlage beruhenden Gutachtens von den Oberinstanzen überprüfen zu lassen.