



Entscheid

22. Februar 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Barbara Müller

In Sachen

Erben des A,

1. B,

Erben der C,

2. D,

3. E,

4. F,

5. G,

Erben des H,

und der I,

6. K,

7. L,

8. M,

9. N,

10. O,

Rekurrenten,

Nrn. 2, 5, 8 und 10 vertreten durch P,

gegen

Q,

diese vertreten durch R,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Die A und dessen Nacherben (nachfolgend die Pflichtigen) veräusserten am 23. November 2007 das Baugrundstück Kat.Nr. ... im Gebiet ... mit einer Fläche von 890 m².

Aus Anlass dieser Handänderung auferlegte die Kommission für Grundsteuern der Q den Pflichtigen am 20. April 2010 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 226'260.-.

B. Eine hiergegen erhobene Einsprache wies die Kommission für Grundsteuern am 13. Juli 2010 ab.

C. Mit Rekurs vom 20. September 2010 liessen die Erben 2, 5, 8 und 10 der Steuerrekurskommission III beantragen, den Einspracheentscheid aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 163'079.- herabzusetzen. Ausserdem verlangten sie eine Parteientschädigung.

Mit Verfügung vom 5. Oktober 2010 wurde den Erben 1, 3, 4, 6, 7 und 9 eine Kopie der Rekurschrift zugestellt und ihnen Frist angesetzt, um eine Stellungnahme dazu einzureichen. Sie liessen sich allesamt innert Frist nicht vernehmen, womit sie sich androhungsgemäss dem Rekurs der Erben 2, 5, 8 und 10 nicht anschlossen.

Die Kommission für Grundsteuern liess am 13. Dezember 2010 – unter Zuspreehung einer Parteientschädigung – Abweisung des Rekurses beantragen.

Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die bisherigen Steuerrekurskommissionen sind per 1. Januar 2011 zum Steuerrekursgericht mutiert (vgl. §§ 112 - 118a und §§ 147 - 152 des Steuergesetzes in der alten und neuen Fassung vom 8. Juni 1997 bzw. 13. September 2010; StG). Das vorliegende, noch bei der Steuerrekurskommission III eingegangene Geschäft ist als Folge dieser Änderung der 2. Abteilung des Steuerrekursgerichts zugeteilt worden und wird unter der Geschäftsnummer 2 GR.2010.46 weitergeführt.

2. Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 StG erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Als Erwerbspreis gilt nach § 220 Abs. 1 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Liegt jedoch die massgebende Handänderung mehr als 20 Jahre zurück, so darf der Steuerpflichtige laut § 220 Abs. 2 StG den Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren zur Anrechnung bringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 220 N 113). Die letztgenannte Wahl wirkt sich in aller Regel zum Vorteil des Pflichtigen aus, weshalb ohne ausdrückliche anderslautende Erklärung des Veräusserers von dieser Berechnungsweise ausgegangen werden darf.

3. a) Im Einspracheentscheid stellt sich die Rekursgegnerin auf den Standpunkt, dass der Verkehrswert des veräusserten Grundstücks Kat.Nr. ... am Stichtag vor 20 Jahren, dem 23. November 1987, auf Fr. 85.-/m² festzusetzen sei. Dieser Wert sei aufgrund von Vergleichshandänderungen für Land in einer Reservezone, der die fragliche Fläche damals angehört habe, ausgewiesen.

b) Die Pflichtigen vertreten im Rekurs die Auffassung, dass die im Zug der ab 1983 durchgeführten Revision der kommunalen Nutzungsplanung vorgenommene Schaffung der Reservezone "...", zu der das streitbetroffene Grundstück gehört habe, nicht rechtskräftig geworden sei. Wegen hängiger Rechtsmittel sowie aus planerischen Gründen habe der Regierungsrat im Jahr 1985 die Genehmigung der festgesetzten

Reservezone verweigert; erst 1992 sei die Zustimmung zu dieser Planung erfolgt. In der Folge hätten die Grundeigentümer für die Rückzonung von der früheren Bauzone in die Reservezone keine Entschädigung erhalten. Im Mai 2005 habe die Q das Areal wiederum einer Bauzone zugewiesen. Unter diesen Umständen sei es sachwidrig, dass die Rekursgegnerin den Verkehrswert vor 20 Jahren auf der Grundlage von Reservezonenland bemesse; vielmehr müsse von Bauland ausgegangen werden. Dessen Wert sei per Stichtag auf Fr. 440.-/m² zu schätzen.

c) Die Rekursgegnerin räumt in der Rekursantwort ein, dass die Zuweisung von Kat.Nr. ... am Stichtag des 23. November 1987 nicht rechtskräftig gewesen sei. Dies ändere freilich nichts daran, dass ein Dritter auf dem freien Markt nicht den Preis für Bauland, sondern aufgrund der ungewissen Bauchancen eben nur den Wert von Reservezonenland bezahlt hätte. Dieser belaufe sich auf höchstens Fr. 85.-/m². Im Unterschied zu dem von der Steuerrekurskommission III gefällten Urteil vom 13. Juli 1999 (= StE 2000 B 44.1 Nr. 9) habe die Q im Jahr 1984 erstmals eine dem Bundesgesetz über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 (RPG) entsprechende Nutzungsplanung festgesetzt. Somit gelte die Festsetzung einer Reservezone nicht als Abzonung oder Auszonung, sondern als Nichteinzonung, für die das Gemeinwesen keine Entschädigung aus materieller Enteignung leisten müsse. Das streitbetroffene Grundstück sei daher am Stichtag Reservezone und kein Bauland gewesen.

4. 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 Erwerbzeitpunkt durch Zu- oder Abrechnungen beim Erwerbspreis bzw. den Anlagekosten vergleichbare Verhältnisse herzustellen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 219 N 8). 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]).

Art. 5 Abs. 1 RPG verpflichtet die Kantone, einen angemessenen Ausgleich für erhebliche Vor- und Nachteile zu schaffen, die durch Planungen nach diesem Gesetz entstehen. Wie die Steuerrekurskommission III im Entscheid 3 GR.2003.41 vom 15. Juni 2004 (= StE 2005 B 44.12.3 Nr. 3 = ZStP 2004, 321) erörtert hat, werden im

Kanton Zürich Planungsmehrwerte infolge von Einzonungen oder Aufzonungen durch die Grundstückgewinnsteuer abgeschöpft. Im Entscheid 3 GR.2007.49 + 50 vom 25. März 2008 hat die Steuerrekurskommission III erkannt, dass diese Ordnung auf einer genügenden gesetzlichen Grundlage beruhe. Diese Auffassung hat das Verwaltungsgericht bestätigt (RB 2008 Nr. 95). 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 (Enrico Riva in: Aemisegger/Kuttler/Moor/Ruch, Kommentar zum Bundesgesetz über die Raumplanung, 1999, Art. 5 Rz. 67). Im erstgenannten Urteil vom 15. Juni 2004 hielt die Rekurskommission allgemein fest, dass während der Besitzesdauer vorgenommene Ein- oder Aufzonungen, die im Zeitpunkt der Veräusserung noch Bestand hätten, ausser Betracht fielen; als Erwerbspreis gelte somit der (hypothetische) Wert, den das fragliche Grundstück ohne die aufwertende Planungsmassnahme gehabt hätte (StE 2005 ZH B 44.12.3 Nr. 3 E. 3d = ZStP 2004, 321 E. 3d). Diese Auffassung hat das VGr im Urteil SB.2005.00044 vom 26. Oktober 2005 in der Weise relativiert, dass bis zum Stichtag vor 20 Jahren eingetretene Wertsteigerungen zu berücksichtigen seien. Dem genannten Rechtsstreit lag der Sachverhalt zugrunde, dass der Gemeinderat ein Grundstück vom (altrechtlichen) sog. Übrigen Gemeindegebiet in die Gewerbezone einzuzonen beabsichtigte. Im umgekehrten Fall, dass ein Steuerpflichtiger (aus damaliger altrechtlicher Sicht) Bauland erworben habe, dieses (bei der nachfolgenden Anpassung der kommunalen Bau- und Zonenordnung an die Ordnung des Raumplanungsgesetzes) in der Folge nicht eingezont und später als Landwirtschaftsland veräussert werde, sei mit Bezug auf den Verkehrswert vor 20 Jahren von Bauland auszugehen (StE 2005 ZH B 44.12.3 Nr. 3 E. 3d = ZStP 2004, 321, E. 3d unter Hinweis auf StRK III, 13. Juli 1999 = StE 2000 B 44.1 Nr. 9).

b) Das Gebiet ... mit dem streitbetroffenen Grundstück Kat.Nr. ... lag am Stichtag des 23. November 1987 in der Bauzone W2. Zwar hatte die Q dort zuvor eine Reservezone festgesetzt; weil mit Bezug auf einzelne der betroffenen Grundstücke Rechtsmittelverfahren hängig waren, nahm der Regierungsrat mit Beschluss Nr. ... diese Planänderung von der Genehmigung aus. Erst im Februar 1992 erfolgte die – laut § 5 Abs. 2 i.V.m. § 89 des Planungs- und Baugesetzes vom 7. September 1975 (PBG) konstitutiv wirkende – Genehmigung. Wie die Rekursgegnerin zutreffend feststellt, beeinträchtigte der skizzierte Planungsverlauf den Landwert der betroffenen Par-

zellen erheblich; welcher Wert auf dem freien Markt am Stichtag für Kat.Nr. ... mutmasslich erzielt worden wäre, kann aus den nachfolgenden Gründen jedoch offen bleiben. Nichts zur Sache tut hier auch die Frage, ob die mit der Schaffung einer Reservezone verbundene Eigentumsbeschränkung eine Intensität erreicht habe, die mutmasslich als materielle Enteignung hätte beurteilt werden müssen. Anzumerken bleibt in diesem Zusammenhang, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung unter besonderen Umständen nicht nur eine Auszönung, sondern auch eine – hier offenkundig vorliegende – Nichteinzönung als materielle Enteignung betrachtet (BGE 132 II 218 E. 2.2 und 2.3 S. 220 f.). Obschon die Festsetzung einer Reservezone laut § 65 Abs. 1 PBG nicht von vornherein auf die dauernde Freihaltung einer Fläche abzielt, bewirkt sie doch regelmässig, dass eine Überbauung für einen Planungshorizont von 15 Jahren (Art. 15 RPG) weitgehend ausgeschlossen ist (§ 65 Abs. 2 PBG). Der Verlust der Möglichkeit zur baulichen Nutzung eines Grundstücks für eine so lange Dauer kann im Einzelfall eine entschädigungspflichtige materielle Enteignung darstellen (BGr, 22. Mai 2008, ZBI 2009, 326 E. 3.1).

Unbestrittenermassen haben die Pflichtigen für die Zuweisung von Kat.Nr. ... zur Reservezone ... keine Entschädigung erhalten. Nach dem in E. 4a Gesagten ist ein Planungsminderwert nach Möglichkeit durch die Grundstückgewinnsteuer zu korrigieren, und zwar in der Weise, dass bei der Bestimmung des Verkehrswerts vor 20 Jahren das Grundstück als Bauland zu gelten hat. Wie gesagt hat das Verwaltungsgericht bei der umgekehrten Konstellation der Einzönung im Entscheid SB.2005.00044 vom 26. Oktober 2005 allein auf die Verhältnisse am Stichtag abgestellt und somit den zuvor eingetretenen Planungsgewinn von der Besteuerung ausgeklammert. Ob diese Betrachtungsweise vor Art. 5 RPG standhält, ist fraglich, tut aber hier nichts zur Sache. Jedenfalls erscheint es billig und sachgerecht, dass die Pflichtigen einen Planungsverlust wenigstens im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer in einem Teilumfang geltend machen können.

c) Nach dem Gesagten ist mit den Pflichtigen beim Verkehrswert vor 20 Jahren vom Baulandwert auszugehen. Die Akten enthalten keine Grundlage für dessen Festsetzung. Der von den Pflichtigen in der Rekurschrift verfochtene Ansatz von Fr. 440.-/m² ist deswegen nicht schlüssig, weil sich dieser auf erschlossenes Bauland bezieht. Vorliegend lässt sich nicht sagen, ob das streitbetreffene Grundstück am Stichtag überhaupt groberschlossen war. Offensichtlich fehlte jedoch die Feinerschliessung, zu deren Schaffung in der Regel ein Quartierplanverfahren erforderlich

gewesen wäre. Welchen Zeitraum die Erschliessung und Überbauung von Rohbauland in Anspruch nimmt, hängt in einem komplexen Zusammenspiel von der planerischen Entwicklung einer Gemeinde, den konjunkturellen Verhältnissen, den Absichten der beteiligten Grundeigentümer und weiteren Umständen ab. Die Grob- und insbesondere die Feinerschliessung ist für die Grundeigentümer mit erheblichen Kosten verbunden, die bei der Bewertung von Rohbauland berücksichtigt werden müssen. Noch weit stärker wertmindernd fällt der Umstand ins Gewicht, dass die Erschliessungsmassnahmen auch bei günstigem Verlauf mehrere Jahre in Anspruch nehmen und eine Überbauung dementsprechend hinauszögern.

d) Fehlt es nach dem Gesagten an einer zuverlässigen Bewertungsgrundlage, so fragt es sich, ob eine Verkehrswertschätzung mittels Anordnung eines Amtsgutachtens durch das Steuerrekursgericht vorzunehmen oder die Sache kraft § 212 StG i.V.m. § 149 Abs. 3 StG zu diesem Zweck an die Kommission für Grundsteuern zurückzuweisen sei. Obschon das Steuerrekursgericht im Hinblick auf eine beförderliche Verfahrenserledigung in aller Regel selbst ein Amtsgutachten einholt, erscheint vorliegend eine Rückweisung sachgerecht. Denn die Klärung der Erschliessungsverhältnisse ist zweckmässigerweise durch die Rekursgegnerin selbst und nicht durch einen Liegenschaftenschätzer vorzunehmen. Ferner steht den Parteien die Möglichkeit offen, auf der diesem Entscheid zugrunde liegenden Rechtsauffassung eine Verständigungslösung anzustreben.

5. Bei diesem noch offenen Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht ihnen keine Parteienschädigung zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987). Auf Seiten der Pflichtigen sind nur die prozessführenden Rekurrenten 2, 5, 8 und 10 mit Kosten zu belegen.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Kommission für Grundsteuern der Q vom 13. Juli 2010 wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Die Sache wird zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an die Kommission für Grundsteuern der Q zurückgewiesen.

[...]