

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 GR.2021.15

Entscheid

30. November 2021

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiberin Verena Bieri

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten C AG,

Rekurrenten,

gegen

Gemeinde D,

vertreten durch den Gemeinderat,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) erwarben am ... 2001 zum Preis von Fr. 540'000.- das mit einem Einfamilienhaus überbaute Grundstück Kat.-Nr. ... an der ...strasse 28 in D zur Selbstnutzung. Nachdem sie in der Folge unter Vornahme von erheblichen Investitionen rund 19 Jahre in dieser Liegenschaft gewohnt hatten, verkauften sie diese am ... September 2020 (Datum Handänderung) zum Preis von Fr. 1'700'000.- an die E ag. Per gleichem Handänderungsdatum erwarben sie als Ersatzobjekt für das eigene Wohnen das ebenfalls in D gelegene Einfamilienhaus an der ...strasse 14 (Grundstück Kat.-Nr. ...) zum Preis von Fr. 1'500'000.-.

In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vom ... Oktober 2020 deklarierten die Pflichtigen betreffend den Verkauf der Liegenschaft an der ...strasse einen Grundstücksgewinn von Fr. 704'082.-; zudem machten sie unter Hinweis auf ihre neue Liegenschaft an der ...strasse eine (teilweise) zum Steueraufschub führende Ersatzbeschaffung geltend.

Mit Veranlagungsentscheid vom 25. Januar 2021 eröffnete der Gemeinderat D den Pflichtigen einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 1'155'200.- bzw. eine sich daraus ableitende Grundstückgewinnsteuer von Fr. 199'284.40. Die gewinnseitige Differenz zur Deklaration der Pflichtigen gründete (neben Kleinkorrekturen bei den Handänderungskosten) vorab in der Nichtberücksichtigung der geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen im Betrag von Fr. 447'247.-. Zur Begründung wurde angeführt, beim Verkauf sei bereits klar gewesen, dass das bestehende Einfamilienhaus von der Erwerberin abgebrochen werde. Es sei folglich ein wirtschaftliches Abbruchobjekt verkauft worden, weshalb bei den Anlagekosten nur der Landwert von Fr. 541'025.- massgebend sei. Auf den geltend gemachten Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung wurde im Veranlagungsentscheid nicht eingegangen.

B. Die von den Pflichtigen hiergegen erhobene Einsprache vom 19. Februar 2021, mit welcher sie beantragt hatten, den Grundstücksgewinn deklarationsgemäss auf Fr. 704'082.- festzulegen und dabei für den Gewinnanteil von Fr. 504'082.- Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung zu gewähren, wies der Gemeinderat D nach Durchführung eines Auflageverfahrens am 3. Mai 2021 ab. Er blieb bei seiner Auffas-

sung, dass ein wirtschaftliches Abbruchobjekt veräussert worden sei und deshalb bei den Anlagekosten nur der Landwert zur Anrechnung komme. Zum Thema Steueraufschub wurde nunmehr erwogen, dass der Verkauf eines unüberbauten Grundstücks nicht zu einer Ersatzbeschaffung führen könne.

C. Mit Rekurs vom 27. Mai 2021 liessen die Pflichtigen den Einspracheantrag erneuern, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

In seiner Stellungnahme vom 28. Juni 2021 schloss der Gemeinderat ohne weitere Begründung auf Rekursabweisung.

Die Empfehlung des Referenten, den vorliegenden Sachverhalt nicht als reinen Baulandverkauf zu würdigen und deshalb die Sache einvernehmlich an die Vorinstanz zum Neuentscheid zurückzuweisen, wies der Gemeinderat zurück (vgl. E-Mailkorrespondenz vom 22. Juli und 19. Oktober 2021).

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist dabei gemäss § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt.

In § 216 Abs. 2 StG sind die Konstellationen aufgelistet, in welchen die Grundstückgewinnsteuer nicht erhoben, sondern einstweilen aufgeschoben wird. Dies ist gemäss lit. i insbesondere bei einer sogenannten Ersatzbeschaffung der Fall, mithin bei "Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert angemesse-

ner Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird".

2. a) Der Gemeinderat D vertritt zusammengefasst die Auffassung, die Pflichtigen hätten im Rahmen der streitbetroffenen Handänderung ein Grundstück mit einem wirtschaftlichen Abbruchobjekt und damit letztlich allein Bauland verkauft. Infolgedessen sei bei den Anlagekosten nicht der per 2001 bezahlte Erwerbspreis der Liegenschaft zuzüglich der späteren wertvermehrenden Aufwendungen, sondern allein der Landwert per 2001 von geschätzt Fr. 475.-/m² zu berücksichtigen. Als weitere Konsequenz eines reinen Baulandverkaufs sei sodann auch kein Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung möglich.

Begründet wird diese Sichtweise im Einspracheentscheid wie folgt:

Die streitige Handänderung am Grundstück Kat.-Nr. ... an der ...strasse 28 habe am ... September 2020 stattgefunden. Zuvor sei am ... Juli 2020 bereits ein Baugesuch für den Abbruch der auf diesem Grundstück stehenden Gebäude und die Erstellung eines Mehrfamilienhauses mit 9 Wohnungen und einer Tiefgarage eingereicht worden. Die Planung für ein solches Bauvorhaben benötige einen grossen zeitlichen Vorlauf; die Planungsphase sei also schon vor der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags eingeleitet worden. Im Kaufvertrag sei dabei auch vermerkt, dass die Eigentumsübertragung vom Vorliegen einer rechtskräftigen Baubewilligung abhängige; diese sei dann am ... November 2020 erteilt worden. Der Gebäudeabbruch habe also seit längerer Zeit festgestanden. Folglich habe die Erwerberin kein Interesse an den Gebäuden und an deren Finanzierung gehabt und es sei aus diesem Grund von einem wirtschaftlichen Abbruchobjekt auszugehen. Die Differenz von Fr. 380'500.- zwischen dem beim Verkauf erzielten Erlös von Fr. 1'700'000.- und dem von der Gemeinde ermittelten Verkehrswert von Fr. 1'319'500.- spreche für die Vermutung, dass die im Kaufvertrag aufgeführten Gebäude bei der Preisbestimmung nur eine untergeordnete Rolle gespielt hätten bzw. dass die Erwerberin die seit langem geplante Arealüberbauung unbedingt habe realisieren wollen. An den Gebäuden habe sie kaum ein Interesse gehabt. Neben diesen Fakten sprächen auch diverse vertragliche Bestimmungen im Kaufvertrag, das Alter des Einfamilienhauses sowie die nach Abbruch erzielbare höhere Rendite für die natürliche Vermutung, dass es sich hier um ein wirtschaftliches Abbruchobjekt gehandelt habe. Die Pflichtigen hätten im Übrigen die im Auflageverfahren

verlangten Unterlagen betreffend die Preiskalkulation nicht vorgelegt und insgesamt den Gegenbeweis nicht angetreten.

b) Die Pflichtigen halten dem entgegen, dass der Entscheid, das Einfamilienhaus an der ...strasse zu verkaufen, darauf gegründet habe, dass ihnen F (geb. 1927) in Aussicht gestellt habe, dass sie deren Liegenschaft an der ...strasse erwerben können. In der Folge hätten sie einen Makler kontaktiert, welcher für ihre Liegenschaft an der ...strasse ein Exposé erstellt habe. In letzterem habe dieser im Rahmen einer hedonischen Bewertung einen Marktwert von Fr. 1'656'000.- ermittelt, wobei er auch festgehalten habe, dass das Einfamilienhaus "überrenoviert" sei. Als die Eigentümerin des Nachbargrundstücks Kat.-Nr. ... (gemeint ist die E ag) Kenntnis von ihren Verkaufsabsichten erhalten und ihnen ein Angebot von Fr. 1'700'000.- gemacht habe, hätten sie eingewilligt; dies, weil das Angebot über dem vom kontaktierten Makler geschätzten Preis gelegen habe und sie sich damit auch die Maklergebühr hätten sparen können. Mitnichten könne deshalb davon ausgegangen werden, dass sie eine Baulandparzelle mit einem Abbruchobjekt veräussert hätten. Sie hätten denselben Preis auch von einer Familie erhalten, die in das Haus eingezogen wäre; notabene in ein absolut intaktes Haus, in welchem keine Renovationsarbeiten zu erbringen gewesen wären. Im Übrigen spreche gerade auch die von der Gemeinde herangezogene Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und dem von ihr errechneten Verkehrswert der Liegenschaft gegen ein Abbruchobjekt. Unverständlich sei sodann, dass die Gemeinde beanstande, dass keine Unterlagen zur Kaufpreiskalkulation eingereicht worden seien, denn die Liegenschaft sei eben nicht als Bauland mit Potential, sondern als Einfamilienhaus mit Umschwung verkauft worden. Die von ihnen vorgelegte Maklerbewertung werde bei alledem komplett ausgeblendet. Insgesamt sei es völlig verfehlt, von einem wirtschaftlichen Abbruchobjekt auszugehen und sei deshalb bei der Gewinnberechnung nicht vom reinen Landwert, sondern, wie deklariert, vom Kaufpreis 2001 und den getätigten wertvermehrenden Aufwendungen auszugehen. Schliesslich seien auch die Voraussetzungen für einen Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung erfüllt, wobei sich die Gemeinde mit diesem Thema in Verletzung des rechtlichen Gehörs der Pflichtigen und unter Hinweis auf einen reinen Landverkauf gar nicht erst auseinandergesetzt habe.

3. a) Um die Besteuerung des Grundstückgewinns als "unverdienten" Wertzuwachs zu gewährleisten, verlangt der von Lehre und Rechtsprechung entwickelte

Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse, dass sich Erlös und Anlagewert auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen. Hat sich dessen tatsächliche oder rechtliche Beschaffenheit während der massgebenden Besitzesdauer wesentlich geändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse herzustellen (RB 1999 Nr. 156 = StE 2000 B 44.1 Nr. 7 = ZStP 1999, 342; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 219 N 8 ff. StG).

Hauptanwendungsfall dieses Grundsatzes stellen die wertvermehrenden Aufwendungen dar, die eine tatsächliche oder rechtliche Substanzvermehrung bewirken und deshalb zum Erwerbspreis hinzuzurechnen sind (§ 221 Abs. 1 und 2 StG). Verletzt wäre der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse mit Blick auf diesen Hauptanwendungsfall dann, wenn den Anlagekosten Aufwendungen für Bauten zugerechnet würden, welche am Handänderungsstichtag – das heisst beim Eigentumsübergang – gar nicht mehr vorhanden waren.

b) Als Bezugspunkt für den Vergleich gilt jener Zustand des Grundstücks, welcher die Grundlage für die Kaufpreisgestaltung bei der Veräusserung gebildet hat. Es kommt also nicht darauf an, was aufgrund des Grundbucheintrags dinglich auf den Erwerber zu Eigentum übergeht. Massgebend ist nur, was an liegenschaftlichen Werten verkauft und zum Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung gemacht worden ist (VGr, 26. August 2009, ZStP 2010/178; VGr, 14. Juni 2000, ZStP 2000/304; RB 1993 Nr. 29 = StE 1993 B 44.12.2 Nr. 2). Lässt sich dem rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien nichts anderes entnehmen, ist davon auszugehen, der Kaufpreis erstrecke sich auf sämtliche dinglich übertragenen Werte und gebe den Verkehrswert all dieser Güter wieder. Denn es besteht eine natürliche Vermutung dafür, dass mit dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis grundsätzlich alle liegenschaftlichen Werte, insbesondere also auch die bestehenden Gebäude, als abgegolten gelten (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 3 StG). Haben die Vertragsparteien ein überbautes Grundstück veräussert, müssen folglich auch die entsprechenden Anlagekosten für das überbaute Grundstück gewinnmindernd berücksichtigt werden. Ist jedoch lediglich Bauland veräussert worden, wovon nach der Rechtsprechung auch bei mit Abbruchobjekten überbautem Land auszugehen ist (vgl. dazu nachfolgend lit. d), so dürfen nur die Anlagekosten für das Bauland angerechnet werden. Die Aufwendungen für Gebäude, die nach dem rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien nicht als veräussert bzw. nicht als mit dem Kaufpreis abgegolten zu betrachten sind, können folglich nicht abgezogen werden (VGr, 14. Juni 2000, ZStP 2000/234, RB 1955 Nr. 92).

c) Für die Beantwortung der Frage, was die Parteien zum Gegenstand ihres Vertrags gemacht haben, ist in erster Linie vom Wortlaut des öffentlich beurkundeten Kaufvertrags auszugehen; da der Wortlaut indessen unvollständig oder unklar sein kann, sind daneben auch verschiedene äussere Indizien zu berücksichtigen, die Aufschluss über den Vertragsinhalt geben können. Ferner gilt es zu klären, ob der Wortlaut tatsächlich Sinn macht und den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht.

d) Vor dem Hintergrund des soeben Gesagten dreht sich der vorliegende Streit primär um die Frage, ob die Pflichtigen überbautes Land mit einem intakten Einfamilienhaus oder überbautes Land mit einem Abbruchobjekt und damit Bauland veräussert haben. Die Vorinstanz schliesst – indem sie von einem wirtschaftlichen Abbruchobjekt ausgeht – auf Letzteres. Damit ist der Begriff des wirtschaftlichen Abbruchobjekts im Folgenden näher auszuleuchten:

aa) Im Gegensatz zur technischen Abbruchreife als Begriff aus der Architektur und dem Ingenieurwesen versteht sich die wirtschaftliche Abbruchreife als ökonomischer Begriff. Wirtschaftlich abbruchreif ist ein Gebäude – ungeachtet seines Zustands – stets dann, wenn der Eigentümer durch dessen Abbruch und einen nachfolgenden Neubau oder eine andere Nutzung des Bodens eine höhere Rendite erzielen kann, wenn also der absolute Landwert höher ist als der Verkehrswert des Grundstücks im Rahmen der vorhandenen Überbauung. Die Annahme, dass ein wirtschaftliches Abbruchobjekt vorliege, ergibt sich erst aufgrund einer Renditeberechnung. Als Hinweis gilt immerhin, dass nach gut 40 Jahren statistisch gesehen bei einem Gebäude die wirtschaftliche Abbruchreife vorliegt. Eine natürliche Vermutung spricht schliesslich dafür, dass eine Neuüberbauung nur dann erfolgt, wenn damit – unter Berücksichtigung eines Risikozuschlags – eine höhere Rendite erzielt werden kann als mit der Beibehaltung des Altbaus (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 172 StG, insb. unter Bezugnahme auf Naegeli/Wenger, Der Liegenschaftenschätzer, 4. A. 1997, 23 und 73).

Diese wirtschaftlichen Überlegungen werden auch in der Rechtsprechung angewandt. So hat das Verwaltungsgericht schon 1971 erkannt, dass ein überbautes Grundstück mit zunehmendem Alter des Gebäudes bei steigenden Bodenpreisen nicht mehr den vollen Baulandwert hat. Sinkt der Gebäudewert unter den Einschlag, den die Tatsache der Überbauung auf den Baulandwert hat (und der mit zunehmendem Alter des Gebäudes zunimmt), liegt ein wirtschaftliches Abbruchobjekt vor. Wichtig ist nun

aber, dass die Frage des Vorliegens eines wirtschaftlichen Abbruchobjekts in objektiver Weise aus Sicht des Veräusserers zu beantworten ist. Es ist also die Frage zu stellen, ob er einen Betrag verlangt und erhalten hat, der über den reinen Landwert hinaus auch noch eine (erhebliche) Entschädigung für das Gebäude umfasst. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts lässt dabei selbst eine im Kaufvertrag bekundete Absicht des Käufers, die Liegenschaft abzureissen, keinen Rückschluss auf die Frage zu, ob der Wert der abzurechnenden Liegenschaft von den Vertragsparteien im Rahmen der Preisgestaltung berücksichtigt wurde oder nicht. Dementsprechend ist es grundsätzlich unmassgeblich, dass sich der Erwerber um einen Neubau bemüht. So besagen beispielsweise die Rechte des Käufers, ein Baugesuch für ein Mehrfamilienhaus einzureichen, das Kaufobjekt zu betreten, Baugespanne zu errichten und Bodensondierungen vorzunehmen sowie bei Nichterhalt einer Baubewilligung vom Vertrag zurückzutreten, einzig, dass der Erwerber beabsichtigte, das bestehende Wohnhaus abzurechnen und die Liegenschaft mit einem Mehrfamilienhaus zu überbauen. Das dadurch klar zutage tretende Motiv des Käufers lässt aber keine Antwort auf die Frage zu, ob der Wert des abzurechnenden Wohnhauses von den Vertragsparteien im Rahmen der Preisgestaltung berücksichtigt wurde oder nicht. Vielmehr ist von der Vermutung auszugehen, dass das überbaute Grundstück Gegenstand der Preisbestimmung gebildet hat und sich dementsprechend der Kaufpreis auf sämtliche dinglich übertragenen Werte erstreckt. Entscheidend ist einzig, ob die Höhe des Erlöses nicht unerheblich dadurch bestimmt wurde, dass der Verkäufer eine Entschädigung für das Gebäude verlangt und auch erhalten hat. Ein Abbruchobjekt liegt dagegen vor, wenn die erhaltene Entschädigung für das Gebäude praktisch vernachlässigbar ist (was gemäss den Kommentatoren zum Zürcher Steuergesetz regelmässig zutreffen dürfte, wenn sie nur bis zu 10% des Gesamterlöses ausmacht); in diesem Fall hat der Veräusserer einfach einen leicht höheren Preis für das Land erhalten, als für vergleichbares unüberbautes Land bezahlt worden wäre. Ein Indiz für ein Abbruchobjekt liegt sodann vor, wenn nicht der Käufer, sondern der Veräusserer schon vor Beginn von Verkaufsverhandlungen Überbauungsstudien seines Grundstücks erstellen lässt. Auch die Festlegung des Kaufpreises anhand der Grundstückfläche (Kaufpreis = Anzahl m² x Preis pro m²) stellt ein Indiz (aber nur ein Indiz) für ein wirtschaftliches Abbruchobjekt dar (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 173 StG mit zahlreichen weiteren Hinweisen auf die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung).

Zur Veranschaulichung der Wichtigkeit, die wirtschaftliche Abbruchreife aus Sicht des Veräusserers zu bewerten, führen die Kommentatoren zum Zürcher Steuergesetz folgendes Beispiel an (§ 220 N 174 StG):

" Ein Investor will ein Einkaufszentrum errichten. Auf dem in Aussicht genommenen Grundstück befindet sich aber noch ein technisch intaktes und weiterhin problemlos nutzbares Gebäude, das (aus Sicht des Erwerbers) dem Einkaufszentrum weichen muss. Der Wert des Grundstücks wird nicht durch die Abbruchabsicht des Erwerbers beeinflusst. Der Verkäufer wird kaum bereit sein, das Grundstück nur zum Landwert zu verkaufen und das Gebäude damit zu verschenken. Ihm wird es vielmehr gleichgültig sein, was der Käufer später mit dem Gebäude zu tun beabsichtigt."

bb) Aufgrund der Vermutung, dass der bei einem Grundstückverkauf erzielte Erlös auch die Gebäude umfasse, obliegt der Grundsteuerbehörde die Beweislast für das Gegenteil (VGr, 28. August 2003, SB.2003.00017, www.vgrzh.ch; VGr, 26. August 2009, SB.2009.00016, = ZStP 2010, 178). Das Vorliegen eines Abbruchobjekts ist daher durch die Steuerbehörde zu beweisen. Dazu wird sie sich, wenn es um eine wirtschaftliche Abbruchreife geht, zweckmässigerweise auf Schriftstücke des Veräusserers abstützen, aus denen sich ergibt, wie er den verlangten Preis errechnet hat (eingeholte Gutachten, Korrespondenz mit Kaufinteressenten usw.). Allein mittels eines Gutachtens, das die Steuerbehörde einholt und welches aufgrund von Renditeüberlegungen eine wirtschaftliche Abbruchreife belegt, kann der Beweis nicht geführt werden. Die Vermutung, dass das Gebäude im Erlös mitenthalten sei, wird nämlich nicht dadurch widerlegt, dass das Gebäude im Handänderungszeitpunkt ein wirtschaftliches Abbruchobjekt darstellte, wenn es damals bautechnisch nicht als Abbruchobjekt zu qualifizieren war (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 175 StG).

4. a) Vorliegend wird im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom ... Juni 2020 bei der Grundstückbeschreibung sowohl das bestehende Wohngebäude (Assek.-Nr. ...) als auch das Nebengebäude (Assek.-Nr. ...) aufgeführt. Nach dem Gesagten ist damit zunächst ohne weiteres davon auszugehen, dass die Pflichtigen ein überbautes Grundstück zum Preis von Fr. 1'700'000.- verkauft haben. Ebenfalls steht damit fest, dass es folglich am Gemeinderat als veranlagender Behörde liegt, den Beweis dafür zu erbringen, dass für die Preisgestaltung der Wert des bestehenden Einfamilienhauses infolge von dessen Abbruchreife keine Rolle spielte. Diesen Beweis muss sie zuerst

erbringen, bevor sie – wie im Einspracheentscheid geltend gemacht – von den Pflichtigen den Gegenbeweis verlangen kann.

b) Der Beweis gelingt ihr indes in keiner Weise:

aa) Unbestritten ist zunächst, dass eine technische Abbruchreife hier nicht vorliegt. Das streitbetroffene Einfamilienhaus wurde zwar 1958 erstellt, doch haben die Pflichtigen nach eigenen Angaben nach dem Erwerb der Liegenschaft per 2001 (für Fr. 540'000.-) noch werterhaltende Aufwendungen von über Fr. 100'000.- und wertvermehrende Aufwendungen von über Fr. 400'000.- getätigt. Letztere betrafen insbesondere einen per 2007 neu erstellten Anbau, welcher in der Folge eine Neuschätzung der Gebäudeversicherung auslöste; dabei wurde der Basiswert von Fr. 44'000.- auf Fr. 72'300.- angehoben und die Versicherungssumme neu auf (stolze) Fr. 741'300.- festgesetzt (vgl. deren Schätzungsergebnis vom ... 2009 in). Dies lässt alles andere als darauf schliessen, dass das Haus gut 10 Jahre nach dieser Neuschätzung heruntergekommen und wertlos war. Bestätigt wird dies auch durch die am ... April 2020 von der G AG mit Blick auf den Verkauf erstellte Bewertung. Auch wenn diese nicht ins Detail geht und auf der hedonischen Methode beruht, so wird darin immerhin der gute Zustand des Hauses betont und wird – wie die Pflichtigen geltend machen – sogar angeführt, dass das Haus "möglicherweise überrenoviert" sei; so zeigen dazu passend die (wenigen) Bilder eine moderne Küche und ein Wohnzimmer mit hochwertigem Bodenbelag und neuzeitlichem Cheminée.

bb) Auch hat die veranlagende Behörde den Beweis für das Vorliegen der behaupteten wirtschaftlichen Abbruchreife nicht einmal im Ansatz erbracht:

Bei ihrer Argumentation geht sie zunächst von einem selbst geschätzten Verkehrswert der Liegenschaft per Verkauf 2020 von Fr. 1'319'500.- aus, wobei sich dieser aus einem Landwert von Fr. 865'640.- und einem Gebäudewert von Fr. 453'873.- (Fr. 434'682.- Wohnhaus plus Fr. 19'191.- Nebengebäude) zusammensetzt. Alsdann leitet sie aus der Tatsache, dass die Pflichtigen (statt gut Fr. 1'300'000.-) einen Erlös von Fr. 1'700'000.- erzielten, die "Vermutung" ab, dass die im Kaufvertrag aufgeführten Gebäude bei der Preisbestimmung eine untergeordnete Rolle gespielt hätten. Abgesehen davon, dass sich Beweise nicht mit blossen Vermutungen erbringen lassen, ist diese Schlussfolgerung nicht nachvollziehbar. Wenn die Gemeinde von einem Verkehrswert der Liegenschaft (Land und Gebäude) von gut Fr. 1'300'000.-

ausgeht, ist nicht einzusehen, wieso der erzielte Erlös von Fr. 1'700'000.- mit dem Gebäude wenig bis gar nichts zu tun haben soll. Soweit alsdann die Vorinstanz aus der Differenz von Fr. 380'500.- zwischen dem von ihr ermittelten Verkehrswert und dem Erlös (was 22.4% des Erlöses entspreche) schlussfolgert, die Erwerberin habe "wohl kaum" ein Interesse an den Gebäuden gehabt, sondern die seit langem geplante Arealüberbauung realisieren wollen, ist dies ebenfalls nicht nachvollziehbar. Wieso bei der Frage nach der wirtschaftlichen Abbruchreife das Verhältnis zwischen einem von der Gemeinde angenommenen Verkehrswert (inkl. Gebäude) und dem erzielten Erlös massgebend sein soll, ist unerfindlich, sagt doch ein auf Eigenschätzungen beruhender "Mehrerlös gegenüber dem Verkehrswert" nichts darüber aus, wie sich der erzielte Erlös zusammensetzt bzw. wie dieser unter Berücksichtigung von Land und Gebäuden kalkuliert worden ist. Massgeblich ist bei der Frage nach der wirtschaftlichen Abbruchreife nach dem Gesagten vielmehr das Verhältnis zwischen dem erzielten Erlös und dem Wert der bestehenden Gebäude. Nach den Berechnungen der Gemeinde hatten letztere unter Berücksichtigung der Altersentwertung noch einen Wert von immerhin Fr. 453'873.-; dieser Wert (und nicht der von der Gemeinde herangezogene Mehrerlös) ist mit dem Verkaufserlös von Fr. 1'700'000.- in Relation zu setzen. Das entsprechende Verhältnis beträgt mithin rund 27%, womit die erwähnte 10%-Schwelle für die Annahme eines wirtschaftlichen Abbruchobjekts um fast das Dreifache überschritten wird. Mit solchen Zahlen lässt sich der Beweis für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Abbruchobjekts nicht erbringen.

Die Argumentation der Vorinstanz basiert sodann auf einem zweiten entscheidenden Fehler. Dass die Erwerberin an den Gebäuden der Pflichtigen nicht interessiert war, trifft zwar zu, ergibt sich jedoch nicht aus dem (nach Ansicht der Gemeinde zu hohen) Veräusserungserlös von Fr. 1'700'000.-, sondern aus Tatsachen, welche der Gemeinde bekannt waren. So wusste die Gemeinde, dass die Erwerberin in der Umgebung des rekursbetroffenen Grundstücks bereits Land besass, dass sie als Generalunternehmerin offenbar die Erstellung einer mit einem 10%-Ausnützungsbonus verbundenen Arealüberbauung plante (was in der hier betroffenen zweigeschossigen Wohnzone W2 eine Landfläche von 4'000 m² voraussetzt; vgl. § 69 ff. des Planungs- und Baugesetzes vom 7. September 1975 [PBG] i.V.m. Art. 31 ff. der Bau- und Zonenordnung der Politischen Gemeinde D vom 15. Juni 1984 [BZO]) und dass sie für das Grundstück der Pflichtigen am Juli 2020, also kurz vor dem Erwerb, bereits ein Baugesuch (Abbruch Einfamilienhaus und Neubau Mehrfamilienhaus) bei der örtlichen Baubehörde eingereicht hatte. Sodann äussern sich die Neubauabsichten der Erwer-

berin auch im Kaufvertrag. All diese Tatsachen betreffen jedoch bei der Frage nach der wirtschaftlichen Abbruchreife die nicht massgebliche Sicht der Erwerberin. Die Pflichtigen hatten als Veräusserer eine andere Sichtweise. Im Sinn eines Wohnortwechsels innerhalb der Gemeinde planten sie, die zum Verkauf stehende Liegenschaft ...strasse zu erwerben, was (wohl mit Blick auf die Finanzierung) mit dem gleichzeitigen Verkauf ihrer Liegenschaft an der ...strasse verbunden war. Im Hinblick auf diesen Verkauf kam es folglich zum Kontakt mit der G AG, welche mit Blick auf die lockende Provision an einem Mäklerauftrag interessiert war. Letztere erstellte in der Folge am ... April 2020 eine einfache hedonische Bewertung, welche zwar nicht in die Tiefe geht, jedoch den Pflichtigen gleichwohl eine Vorstellung vom realisierbaren Verkaufspreis lieferte. Die Pflichtigen gingen gestützt auf diese Bewertung im Frühling 2020 also davon aus, für ihre Liegenschaft (also für das Grundstück mit dem überrenovierten Einfamilienhaus) wohl einen Erlös im Bereich von Fr. 1'650'000.- erzielen zu können.

Wann genau sich die E ag als Kaufinteressentin ins Spiel brachte und insbesondere auf welchen Berechnungen der von letzterer angebotene und bezahlte Preis von Fr. 1'700'000.- beruht, ist nicht bekannt. Die Steuerbehörde führte in diesem Zusammenhang im Einspracheverfahren ein Auflageverfahren durch und verlangte dabei eine detaillierte Kaufpreiskalkulation, Korrespondenzen mit Kaufinteressenten, Überbauungsstudien und weitere Unterlagen betreffend die Kaufpreiskalkulation. Die Pflichtigen beantworteten die Auflage dahingehend, dass die E ag als Eigentümerin des Nachbargrundstücks von ihren Verkaufsabsichten erfahren und dann direkt mit ihnen Kontakt aufgenommen habe. Sie hätten (sinngemäss ausgehend von deren Preisangebot von Fr. 1'700'000.-) alsdann kalkuliert, bei einem Direktverkauf an die Nachbarin gegenüber der Maklerschätzung von Fr. 1'656'000.- Mehreinnahmen von Fr. 44'000.- realisieren zu können und zudem die Maklergebühr von 3% (= Fr. 51'000.-) einzusparen. In der Folge hätten sie sich für den Direktverkauf entschieden, weil sie nicht darauf vertraut hätten, dass der durch den Makler auf dem freien Markt erzielbare Preis abzüglich Maklergebühr höher ausfallen würde. Die Frage nach Überbauungsstudien sei nicht verständlich, seien sie doch nie von einem Abbruchobjekt ausgegangen, sondern hätten sie ein komplett saniertes Einfamilienhaus veräussern wollen, in welches sie mit viel Herzblut auch umfangreiche (bildmässig dokumentierte) Eigenleistungen gesteckt hätten. Ihre Erlöskalkulation basiere auf der besagten hedonischen Schätzung des Maklers, welche sie im Rahmen einer eigenen Bewertung mit einem Gebäudewert von rund Fr. 500'000.- und einem Landwert von Fr. 1'015.-/m² auch plausibilisiert hätten. Eine detailliertere Kaufpreiskalkulation existiere nicht und sei nach Vorliegen der hedo-

nischen Bewertung auch nicht nötig gewesen, denn schlussendlich sei es der Markt, welcher den Kaufpreis bestimme.

Diese Vorbringen der Pflichtigen sind durchaus schlüssig und nachvollziehbar. Mit Blick auf nachbarschaftliche Verhältnisse, wie sie in einer Gemeinde mit überschaubarer Grösse wie D typischerweise anzutreffen sind, ist es zwar denkbar bzw. sogar wahrscheinlich, dass die Pflichtigen schon länger wussten, dass die in der Nachbarschaft bereits aktive E ag auf der Suche nach weiterem Bauland war und mit Blick auf die örtlichen Verhältnisse und Überbaumungsmöglichkeiten womöglich ein besonderes Interesse an ihrem Grundstück hatte. Sodann lassen die bereits geschilderten Umstände auch darauf schliessen, dass den Pflichtigen schon bei den Kaufpreisverhandlungen bekannt war, dass die Erwerberin Absichten für eine Neuüberbauung und mithin gar kein Interesse an ihrem Einfamilienhaus hatte. Dies ändert aber nichts daran, dass die Pflichtigen bei ihren Preisvorstellungen neben dem Landpreis (= überbautes Land in der Wohnzone W2 von D) selbstredend auch den Wert des bestehenden Gebäudes von Fr. 500'000.- einkalkuliert haben, um so den Minimalpreis für einen Erwerber unabhängig von dessen Nutzungsabsichten zu definieren. Wieso sie einen solchen Gebäudewert (der die diesbezügliche Schätzung der Vorinstanz lediglich um rund 10% übersteigt) hätten vernachlässigen sollen, ist nicht erfindlich.

Dass die E ag mit Blick auf ihre Überbauungsabsichten und Renditeüberlegungen mit Bestimmtheit ganz anders kalkulierte, ist zwar offensichtlich, jedoch hier nicht von Bedeutung. Vor dem Hintergrund der von der Vorinstanz ins Spiel gebrachten Möglichkeit, eine mit einem Ausnützungsbonus verbundene Arealüberbauung erstellen zu können, präsentierte sich der Erwerberin die folgende Ausgangslage bei der Preiskalkulation: Sie wusste, dass die Liegenschaft als solche (also mit intaktem Einfamilienhaus) einen Verkehrswert von rund Fr. 1.65 Mio. hatte (bzw. dass die Pflichtigen von einem solchen ausgingen), derweil für Bauland in der Wohnzone W2 mit der entsprechenden Grundstücksgrösse von 1'139 m² wohl ein Preis von Fr. 1'100'000.- bis Fr. 1'200'000.- gerechtfertigt gewesen wäre. Mithin musste sie sich bewusst sein, für den Erwerb des ihr allein als Bauland dienenden Grundstücks letztlich mehr als den üblichen W2-Landpreis bezahlen zu müssen, nämlich zusätzlich den Preis für die von ihr gar nicht benötigten Gebäude und zudem den Preis für deren Abbruch. Bei ihrer auf eine Neuüberbauung ausgerichteten Renditeberechnung bezog sie dabei mit Sicherheit nicht bloss das rekursbetroffene Grundstück mit ein, sondern auch ihren bereits bestehenden Landbesitz mit den sich dergestalt eröffnenden Möglichkeiten von bau-

rechtlichen Ausnützungsoptimierungen (Arealüberbauung, Näherbaurechte, Ausnützungstransfers, usw.). Erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang, dass im aktenkundigen Baugesuch der E ag für das Bauprojekt sogar ein erforderliches Näherbaurecht erwähnt wird, für welches der Eigentümer des Nachbargrundstücks Kat.-Nr. ... (also wiederum die E ag) die Zustimmung erteilt hat.

Es versteht sich von selbst, dass sich damit die Sichtweise der Erwerberrin fundamental von derjenigen der Pflichtigen unterschieden hat. Letztere konnten mangels weiterem Landbesitz in der Umgebung entsprechende Renditeüberlegungen unter Ausschöpfung von Ausnützungsoptimierungen gar nicht anstellen. Für sie war die Erstellung einer Neuüberbauung (unter Einbezug von Nachbargrundstücken) im Sinn des Projekts der E ag gar nicht möglich, weshalb aus ihrer Sicht auch kein wirtschaftliches Abbruchobjekt vorlag. Mithin ist auch nicht einzusehen, wieso sie ihr Grundstück als Bauland hätten auf den Markt bringen und bei der diesbezüglichen Preisbestimmung Renditeberechnungen möglicher Neuüberbauungen unter Einbezug von Nachbargrundstücken anstellen sollen.

cc) Zusammenfassend zeigt sich, dass der vorliegende Fall grosse Ähnlichkeiten mit dem vorerwähnten Beispiel hat, in welchem ein Investor ein Einkaufszentrum errichten will und beim diesbezüglichen Landerwerb in Kauf nimmt, ein auf dem Land noch vorhandenes intaktes Gebäude abbrechen zu müssen. Solche Abbruchabsichten eines einzelnen Erwerbers, welcher Grösseres plant und deshalb anders kalkulieren kann, bringen aus Verkäufersicht ein intaktes Gebäude (mit einem Wert von mindestens Fr. 450'000.-) nicht in die Nähe eines wirtschaftlichen Abbruchobjekts. Die gegenteilige Sichtweise hätte die Nichtberücksichtigung von angefallenen Anlagekosten (Gewinnungskosten) im Bereich von mehreren hunderttausend Franken zur Folge, womit die Pflichtigen letztlich einen Gewinn zu versteuern hätten, welchen sie gar nicht erzielt haben.

5. a) Nach alledem steht zunächst fest, dass der Gemeinderat bei der Berechnung des von den Pflichtigen aus der Veräusserung der Liegenschaft ...strasse erzielten Grundstückgewinns zu Unrecht von einem reinen Landverkauf ausgegangen ist und deshalb bei den Anlagekosten ebenfalls nur den Landwert berücksichtigt und die gebäudespezifischen Werte (insbesondere also auch die deklarierten wertvermehrenden Investitionen) gänzlich ausser Acht gelassen hat.

b) Fest steht damit aber auch, dass der Gemeinderat zu Unrecht die Frage des Steueraufschubs mit dem Argument nicht prüfte, dass bei einem reinen Baulandverkauf eine Ersatzbeschaffung gar nicht möglich sei. Der hier in Frage stehende Sachverhalt präsentiert sich als geradezu klassischer Fall einer Ersatzbeschaffung im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i StG, haben doch die Pflichtigen das selbstbewohnte Einfamilienhaus an der ...strasse im Herbst 2020 verkauft und zeitgleich ein neues Einfamilienhaus erworben, in welches sie in der Folge unbestrittenermassen sogleich auch eingezogen sind. Das Ersatzobjekt liegt dabei sogar in der gleichen Gemeinde, womit die latente Grundstückgewinnsteuer in D verbleibt.

Anzumerken ist im Übrigen, dass entgegen der Auffassung der Vorinstanz auch bei Vorliegen eines wirtschaftlichen Abbruchobjekts die Frage der Ersatzbeschaffung keineswegs obsolet würde. Das Gesetz verlangt für den Aufschub lediglich, dass eine selbstgenutzte Wohnliegenschaft veräussert wird und der Erlös danach innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft verwendet wird. Dies schliesst bereits vom Wortlaut her keineswegs aus, dass es sich bei der veräusserten Wohnliegenschaft auch um ein wirtschaftliches Abbruchobjekt handeln kann. Die Frage der Ersatzbeschaffung bei Veräusserung eines selbstbewohnten wirtschaftlichen Abbruchobjekts braucht vorliegend indes nicht abschliessend beurteilt zu werden, weil nach dem Gesagten nicht von einem solchen auszugehen ist.

6. a) Das Steuerrekursgericht hat gemäss § 149 Abs. 2 StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen (RB ORK 1958 Nr. 44). Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich, wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Bedeutsame Verfahrensmängel kann das Gericht nicht heilen, da ansonsten der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug unzulässigerweise verkürzt und die untere Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 149 N 29 ff. StG, auch zum Folgenden).

Von einem bedeutsamen Verfahrensmangel ist gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts insbesondere auch dann auszugehen, wenn über ein wesentli-

ches Element des Sachverhalts keine Untersuchung geführt wurde (RB 2001 Nr. 93; RB 2000 Nr. 130, StE 2002 B 93.5 Nr. 23 = ZStP 2001, 39; ZStP 2000, 291).

b) Aufgrund der vertretenen falschen Auffassung, die Pflichtigen hätten Bauland verkauft, unterliess es der Gemeinderat D, die geltend gemachten, auch gebäudebezogenen Anlagekosten sowie die Frage des Steueraufschubs infolge Ersatzbeschaffung, zu prüfen. Damit liegt ein bedeutsamer Verfahrensmangel vor, der grundsätzlich nicht vom Steuerrekursgericht geheilt werden kann. Für den nun vorliegenden Fall, dass nicht von Bauland auszugehen ist, hat der Gemeinderat im Übrigen keinen Eventualantrag gestellt; insbesondere hat er auch in der Rekursantwort nicht beantragt, dass diesfalls auf den beantragten Grundstücksgewinn gemäss Deklaration und den beantragten Steueraufschub abzustellen sei. Die Sache ist daher in teilweiser Gutheissung des Rekurses an die Vorinstanz zurückzuweisen. Der Gemeinderat ist im zweiten Rechtsgang gehalten, den Grundstücksgewinn und den (teilweisen) Aufschub der diesbezüglichen Steuer unter dem Aspekt der Veräusserung eines mit einer intakten Wohnliegenschaft überbauten Grundstücks zu prüfen.

7. a) Nach alledem ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Der Einspracheentscheid vom 3. Mai 2021 ist aufzuheben und die Sache ist zur weiteren Prüfung und zum Neuentscheid ins Einspracheverfahren zurückzuweisen.

Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Ausgang gilt in Bezug auf die Kostenregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei, wobei es keine Rolle spielt, ob die Rückweisung beantragt oder ob das entsprechende Begehren im Haupt- oder Eventualantrag gestellt wurde. Entscheidend ist in diesen Fällen, ob die infolge der Rückweisung vorzunehmende Neu Beurteilung noch zu einer vollständigen Gutheissung des Antrags führen kann. Trifft dies zu, gilt die beschwerdeführende Partei mit Blick auf die Kosten- und Entschädigungsfolgen als obsiegend (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013 + 2C_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 28. August 2014, VB.2014.00106, E. 2.3). Im vorliegenden Fall obsiegen die Pflichtigen im Hauptpunkt, sodass die Rückweisung zu einer vollständigen Gutheissung führen kann.

b) Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Diese hat den obsiegenden Pflichtigen sodann eine Parteientschädigung in angemessener Höhe von (insgesamt) Fr. 2'000.- (Mehrwert-

steuer inbegriffen) zu bezahlen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

c) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid des Gemeinderats D vom 3. Mai 2021 wird aufgehoben und die Angelegenheit wird im Sinn der Erwägungen zur Untersuchung und Neufestsetzung der Grundstückgewinnsteuer sowie zur Bezifferung des zu gewährenden Steueraufschubs ins Einspracheverfahren zurückgewiesen.

[...]