



Entscheid

22. April 2015

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

A,

Rekurrent,

gegen

Gemeinde B,

Rekursgegnerin,

vertreten durch den Gemeinderat,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) begründete am 2012 zugunsten der Genossenschaft C D (im Folgenden C) ein Kaufsrecht am Grundstück (neu) Kat.Nr. ... (Industriegebäude Vers.Nr. ... mit 8'450 m² Gebäudegrundfläche und Umschwung). Laut Ziffer II.1 der Vertragsbestimmungen war das Kaufsrecht bis zum 2013 auszuüben. Für dieses Recht zahlte die Erwerberin ein Entgelt von Fr. 110'000.-, das im Fall von dessen Ausübung nicht an den Kaufpreis angerechnet werden sollte (Ziffer II.3), der auf Fr. 3'371'550.- (entsprechend Fr. 399.-/m²) festgesetzt wurde (Ziffer III). In den "Weitere(n) Bestimmungen" (Ziffer IV) vereinbarten die Parteien in Ziffer 15 unter dem Titel "Ausnützungsübertragung von der Parzelle des Käufers auf die Restparzelle des Verkäufers" Folgendes:

"Der Käufer beabsichtigt nach Ausübung des Kaufsrechtes, auf der Parzelle einen C E mit einer zusätzlichen Fläche für einen Drittnutzer zu erstellen ... Das Gesamtobjekt benötigt eine Grundfläche von rund 3'500 m² bei einer Gebäudehöhe von maximal 6 m. Die aktuelle Zonenzuteilung verfügt über eine Baumassenziffer von 6.00. Der Käufer erklärt sich bereit, die sich aus diesem Projekt ergebende Ausnützungsreserve von 30'000 m³, innert 30 Tagen nach Erhalt der Baubewilligung, auf das Grundstück des Verkäufers zu übertragen. Kann das Grundstück vom Käufer nicht mit der vorgehend definierten Nutzung ... überbaut werden (z.B. infolge Nichterhalten einer Baubewilligung) oder wird das Grundstück im Rahmen einer Gesamt- oder Teilrevision der Bau- und Zonenordnung einer anderen Nutzung zugeteilt, entfällt diese Regelung entschädigungslos.

Entsteht bei einer Teilrevision, Zonenordnung oder Richtplan eine Mischzone, so hat der Verkäufer den entstandenen Wohnanteil entschädigungslos auf die Restparzelle Kat.Nr. ... zu übernehmen.

Der Verkäufer verpflichtet sich, allfällige grundbuchamtliche Eintragungen wie zum Beispiel Dienstbarkeiten oder Anmerkungen, welche von der Baubehörde B gefordert werden, einzutragen.

Dieses Recht der Ausnützungsübertragung ist seitens des Berechtigten vererblich und frei abtretbar.

Die Einräumung dieses Rechtes erfolgt unentgeltlich."

Nachdem die C das Kaufsrecht ausgeübt hatte, fand am 2013 die Handänderung zum vereinbarten Preis statt.

Aus Anlass dieser Handänderung auferlegte der Gemeinderat B dem Pflichtigen am 15. September 2014 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 894'040.-.

B. Eine hiergegen erhobene Einsprache des Pflichtigen wies der Gemeinderat B am 10. November 2014 ab.

C. Mit Rekurs vom 17. Dezember 2014 beantragte der Pflichtige dem Steuerrekursgericht sinngemäss, die seitens der Käuferin ihm unentgeltlich übertragene Ausnützungsreserve von 30'000 m³ sei bei der Ermittlung des massgebenden Erlöses nicht zu berücksichtigen und der steuerbare Gewinn entsprechend von Fr. 2'261'600.- auf Fr. 1'644'249.- zu vermindern.

Die Rekursantwort des Gemeinderats B vom 5. Februar 2015 (Poststempel) lautet auf Abweisung des Rekurses.

D. Mit Präsidialverfügung vom 17. März 2015 holte das Steuerrekursgericht von der Rekursgegnerin verschiedene Unterlagen ein, die am 24. März 2015 eingingen.

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

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. Grundstückgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt.

2. Als Erwerbspreis gilt nach § 220 Abs. 1 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. 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 umfanglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen. Hat sich dessen tatsächliche oder rechtliche Beschaffenheit während der massgebenden Besitzdauer wesentlich geändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen am Erwerbspreis vergleichbare Verhältnisse herzustellen (RB 1999 Nr. 156 = StE 2000 B 44.1 Nr. 7 = ZStP 1999, 342; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 219 N 8 ff.).

3. a) Hinsichtlich der im Rekursverfahren allein noch streitigen Berücksichtigung der Ausnutzungsübertragung erwog der Gemeinderat im Einspracheentscheid, dass die C zwar ein Grundstück im Halte von 8'450 m² gekauft habe, von diesem jedoch eine Ausnutzungsreserve von 30'000 m³ auf das Grundstück des Pflichtigen übertragen worden sei. Der Erlös von Fr. 3'481'550.- habe sich somit auf eine vermindert nutzbare Parzelle bezogen. Beim Erwerb am 2009 habe der Pflichtige für eine Fläche von 23'878 m² einen Preis von Fr. 4'560'000.-, also Fr. 190.97/m², bezahlt. Dies ergebe für das veräusserte Grundstück einen Erwerbspreis von (8'450 m² x Fr. 190.97/m² =) Fr. 1'613'700.-, wobei sich dieser auf die uneingeschränkte Ausnutzung bezogen habe. Weil der Erlös wie gesagt die vermindert nutzbare Parzelle abgelenke, seien durch einen entsprechenden Einschlag beim Erwerbspreis vergleichbare Verhältnisse geschaffen werden. Erfahrungsgemäss mache die bauliche Nutzung rund 2/3 des Werts eines Grundstücks aus. Der Restwert des nicht mehr ausnutzbaren Landes sei daher (aufgerundet) auf Fr. 67.50/m² zu veranschlagen. Die übertragene Ausnutzungsreserve von 30'000 m³ entspreche bei einer Baumassenziffer von 6 einer Fläche von 5'000 m². Zur Ermittlung des dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse entsprechenden Erwerbspreises seien daher 3'450 m² zum Preis für voll nutzbares Land und 5'000 m² zum Ansatz für nicht mehr ausnutzbares Land anzurechnen. Daraus ergebe sich ein Erwerbspreis von (3'450 m² x Fr. 190.97/m² =) Fr. 658'846.- + (5'000 m² x Fr. 67.50/m² =) Fr. 337'500.-, insgesamt also Fr. 996'346.-.

b) Zur Begründung seines Rekurses bringt der Pflichtige vor, dass die ihm verbleibende Restparzelle Kat.Nr. ... (= alt Kat.Nr. ...) nach der Veräusserung von 8'450 m² (Kat.Nr. ...) noch 15'428 m² messe. Angesichts der Baumassenziffer von 6

wäre ein Gebäudevolumen von maximal 92'568 m³ realisierbar. Zusammen mit der Übertragung von 30'000 m³ des "C-Grundstücks" führe dies zu einer Gesamtausnutzung von 122'568 m³. Nach Abzug von 10'420 m³ für das bestehende Gebäude verblieben 112'148 m³. Wie sich aus der beigelegten Planskizze ergebe, könnte unter Berücksichtigung der Baulinien, Gebäude- und Grenzabstände theoretisch eine Gebäudefläche von 6'410 m² realisiert werden. Multipliziert mit der maximalen Gebäudehöhe von 13.5 m ergebe sich eine höchstzulässige Kubatur von 86'535 m³. Das restliche Volumen von 112'148 m³ vermindert um die theoretisch verbaubare Masse von 86'535 m³ ergebe eine nicht realisierbare Kubatur von 25'613 m³. Daraus folge, dass die übertragene Masse von 30'000 m³ bis auf einen theoretischen Rest von 4'387 m³ gar nicht realisiert werden könne. Weil sich die übertragene Kubatur somit baulich nicht nutzen lasse, stelle sie auch keinen Mehrwert dar. Die Auffassung der Rekursgegnerin, wonach die Ausnutzung frei abgetreten werden könne, sei deswegen nicht schlüssig, weil gar keine "Empfangsparzellen" vorhanden seien. Falls das Steuerrekursgericht diese Auffassung nicht teile, sei die Rückabwicklung des Ausnutzungstransfers vorzunehmen.

c) Dem hält der Gemeinderat in seiner Rekursantwort entgegen, dass der Pflichtige selbst einräume, einen Teil der zurückbehaltenen Ausnutzung nutzen zu können. Ebenso wenig treffe es zu, dass das empfangende Grundstück die gesamte zurückbehaltene Ausnutzung nicht verwenden könne. Eine Ausnutzungsübertragung sei zwar nur innerhalb der gesetzlichen Schranken zulässig; mit Bezug auf das veräusserte Grundstück Kat.Nr. ... sei ein solcher Nutzungstransfer aber möglich.

4. a) Im Zeitpunkt der Handänderung am 2013 lag das veräusserte Grundstück Kat.Nr. ... gemäss Bau- und Zonenordnung der Gemeinde B vom 2003 (BZO) in der Industriezone C. Ziffer 7.1 Abs. 1 BZO bestimmt dort folgende Grundmasse: Gebäudehöhe 13.5 m; Firsthöhe 4 m; Gebäudelänge bzw. Gesamtlänge 60 m; Baumassenziffer 6; Grundabstand 5 m. Zur gleichen Zone gehört das vom Pflichtigen zurückbehaltene Grundstück Kat.Nr. ..., zu dessen Gunsten die Ausnutzungsübertragung von 30'000 m³ vorgenommen worden ist. Irgendwelche Einschränkungen der baulichen Nutzung ausser den seitens des Pflichtigen erwähnten Baulinien sind weder von den Parteien behauptet worden noch aus den Akten ersichtlich. Ebenso wenig bestehen Sondernutzungspläne, wie z.B. ein Gestaltungsplan im Sinn von §§ 83 ff. des Planungs- und Baugesetzes vom 7. September 1975 (PBG), welcher die

bauliche Nutzung gegenüber der Bau- und Zonenordnung als Rahmennutzungsplan erweitern würde.

b) aa) Die Erwerberin bot anscheinend deswegen Hand für die Ausnützungsübertragung, weil sie die betreffenden 30'000 m³ für das von ihr beabsichtigte Vorhaben, nämlich den Abbruch des bestehenden Gebäudes und den Neubau eines Verkaufsgeschäfts, nicht benötigte. Dieses Projekt wurde vom Gemeinderat am ... 2013 bewilligt; nachdem die Bewilligung unangefochten in Rechtskraft erwachsen war, nahm die C die Bauarbeiten im ... 2014 in Angriff; die Bauvollendung ist für den ... 2015 vorgesehen. Der Pflichtige leitet aus diesem Umstand zu Unrecht ab, dass die Ausnützungsreserve für die Erwerberin keinen Wert verkörpert habe. Vielmehr verhält es sich so, dass die C aufgrund des von ihr angestrebten Projekts an der zonen gemäss realisierbaren Ausnutzung gar nicht interessiert war. Für den Fall, dass sich die C oder ein Rechtsnachfolger später zu einer Neuüberbauung von Kat.Nr. ... entschliessen sollte, kommen der realisierbaren Baumasse sehr wohl erhebliche Bedeutung und ein wirtschaftlicher Wert zu. Denn die zonenkonforme Ausnutzung könnte diesfalls nur in der Weise ausgeschöpft werden, dass die Ausnutzungsübertragung – soweit dannzumal möglich – wieder rückgängig gemacht würde. Aus diesem Grund ist der Rekursgegnerin beizupflichten, dass mit Kat.Nr. ... eine geeignete "Empfangsparzelle" zur Verfügung steht. Ob es weitere solche gibt, kann unter diesen Umständen offenbleiben.

bb) Sodann ist die Berechnung der Nutzungsmöglichkeiten auf dem zurückbehaltenen Grundstück Kat.Nr. ... durch den Pflichtigen in verschiedener Hinsicht nicht schlüssig. Wie gesagt geht er von der Regelbauweise aus, ohne ein zusätzliches Bauvolumen gestützt auf Sonderbauvorschriften oder einen Gestaltungsplan in Betracht zu ziehen. Mit Bezug auf die horizontale Ausdehnung von Baukörpern ist zumindest fraglich, ob ein doppelter Grundabstand als Gebäudeabstand respektiert werden muss oder vielmehr ein Näherbaurecht in Betracht fällt. Weil der Baukörper ... gemäss Skizze des Pflichtigen offensichtlich keinen Sinn macht, stellt sich die Frage, ob aufgrund der Grundstücksform nicht eine Ausnahmegewilligung für eine 60 m übersteigende Gebäudelänge in Frage kommt. Mit Bezug auf die vertikale Ausdehnung berücksichtigt der Pflichtige wohl die Gebäudehöhe von 13.5 m, lässt jedoch die Firsthöhe von 4 m ausser Acht. Denn nach der Legaldefinition von § 258 Abs. 1 PBG sind bei der Baumassenziffer – im Unterschied zur Ausnutzungsziffer – auch Dachgeschosse anrechenbar (vgl. Fritzsche/Bösch/Wipf, Zürcher Planungs- und Baurecht, Band 2: Bau-

und Umweltrecht, 5. A., 2011, S. 762 f.). Insgesamt ist somit von einer – deutlich – höheren Baumasse auszugehen, als sie der Pflichtige ermittelt hat.

c) Die Rekursgegnerin hat das mit der Ausnutzungsübertragung belastete Land mit Fr. 67.50/m² bewertet, was rund einem Drittel des Baulandwerts entspricht. Der Pflichtige hat dies in der Rekurschrift nicht ausdrücklich beanstandet. In seiner Rechtsprechung zur formellen und materiellen Enteignung hat sich das Verwaltungsgericht wiederholt mit der Bewertung von sog. Vorgartenland auseinandergesetzt, d.h. von Land, das aufgrund seiner Lage innerhalb eines Baulinien- oder Abstandsbezugs nicht oder nur beschränkt überbaut werden kann (zuletzt VGr, 7. Februar 2013, VR.2012.00003, E. 3.3, mit Verweisungen auf die Rechtsprechung). Auch wenn den Umständen des Einzelfalls Beachtung zu schenken ist, so hat sich – im Sinn einer Faustregel – für nicht überbaubares Land in einer Bauzone ein Einschlag auf einen Drittel des Baulandwerts etabliert. Dies erscheint deswegen als sachgerecht, weil der Nutzen von Bauland bestimmungsgemäss in der Überbauung liegt und bei dessen Verlust im Wesentlichen nur noch die Funktion einer Arrondierungsfläche hat. Vorliegend sind keine Umstände ersichtlich, die für eine andere Bewertung sprechen.

d) Wie sich aus § 216 Abs. 1 StG ergibt, wird der Steuertatbestand der Grundstückgewinnsteuer mit der Handänderung erfüllt. Der Pflichtige macht nicht geltend, dass der Kaufrechtsvertrag vom 2012 oder die Ausübung des Kaufrechts und die dadurch bewirkte Handänderung ungültig seien. Dies gilt auch für die in Ziffer 15 der Weiteren Vertragsbestimmungen vereinbarte Ausnutzungsübertragung. Eine "Rückabwicklung", d.h. eine nachträgliche Aufhebung dieses Transfers würde somit an den Steuerfolgen nichts ändern. Anzumerken bleibt, dass ein Irrtum der Parteien über die Steuerfolgen keinen Grundlagenirrtum im Sinn von Art. 24 Abs. 1 Ziffer 4 OR darstellt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 18).

Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses.

5. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Rekursverfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]