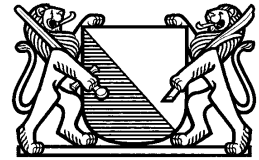


Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

2. Abteilung



2 GR.2018.44

**Entscheid**

29. Oktober 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichterin  
Barbara Collet und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

**A AG,**

vertreten durch B AG,

**Rekurrentin,**

gegen

**Gemeinde C,**

vertreten durch die Grundsteuerkommission,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) veräusserte am ... 2014 das Grundstück altKat.-Nr. ... (heute Kat.-Nr. ...; D Vers.-Nr. ... mit 2212 m<sup>2</sup> Gebäudegrundfläche und Umschwung, Ortsteil E, in der Gemeinde C) für Fr. 2'420'000.- an die Stiftung F. Aus Anlass dieser Handänderung auferlegte die Grundsteuerkommission C der Pflichtigen am 22. Juni 2018 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 208'540.-.

B. Eine von der Pflichtigen hiergegen erhobene Einsprache hiess die Grundsteuerkommission am 20. August 2018 teilweise gut und ermässigte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 173'720.-.

C. Mit Rekurs vom 19./20. September 2018 beantragte die Pflichtige dem Steuerrekursgericht:

- "- Der Verkehrswert vor 20 Jahren des Objektes Kat.-Nr. ... .. sei auf Fr. 1'287'652.- (Fr. 1'406'832.- abzüglich Erschliessungskosten Fr. 119'180.-) festzusetzen.
- Entschädigungen für Dienstbarkeiten gemäss Ziffer 10 weitere Bestimmungen des Kaufvertrages. Der im Einspracheentscheid eingesetzte Erlös von Fr. 37'750.- sei nicht in die Veranlagung einzubeziehen.
- Der steuerbare Grundstückgewinn sei mit Fr. 755'688.- zu veranlagern.
- Die Kosten des Rekursverfahrens seien der Rekursgegnerin aufzuerlegen und der Rekurrentin eine Parteientschädigung zuzusprechen."

In ihrer Rekursantwort vom 22./23. Oktober 2018 stellte die Grundsteuerkommission folgende Anträge:

- "1. Bezüglich dem umstrittenen Landwert vor 20 Jahren (1994) beantragen wir Ihnen, der Rekurrentin einen Vergleichsvorschlag auf Fr. 615.-/m<sup>2</sup> (d.h. insgesamt Fr. 1'241'200.-) zu unterbreiten, unter Ermässigung der Gerichtsgebühren bei Annahme durch die Rekurrentin und Genehmigung durch das Steuerrekursgericht.

Eventualiter, falls die Rekurrentin den Vergleichsvorschlag nicht annehmen sollte, halten wir an unserer Verkehrswertbewertung vor 20 Jahren (1994) von Fr. 590.-/m<sup>2</sup> (insgesamt Fr. 1'185'900.-) fest und beantragen, den Rekurs vollumfänglich abzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekurrentin. Falls notwendig, ist über den Verkehrswert vor 20 Jahren (1994) ein gerichtliches Gutachten anzuordnen. Vorgängig ist der Rekursgegnerin zum bean-

spruchten Landwert der Rekurrentin in der Rekurschrift Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

2. Bezüglich der umstrittenen weiteren Leistungen im Betrag von insgesamt Fr. 37'750.- beantragen wir, den Rekurs vollumfänglich abzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekurrentin.

Mit Replik vom 26. November 2018 verfocht die Pflichtige einen Landwert vor 20 Jahren von Fr. 643.-/m<sup>2</sup> und hielt an ihrem Antrag fest, dass Entschädigungen für die Dienstbarkeiten nicht zum Erlös zu rechnen seien. Mit Duplik vom 18. Dezember 2018 beantragte die Grundsteuerkommission Abweisung des Rekurses. In der Triplik vom 30./31. Januar 2019 hielt die Pflichtige an ihren Anträgen fest.

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

D. Mit Schreiben vom 11. September 2019 schlug der Abteilungspräsident den Parteien im Sinn eines Teilvergleichs vor, beidseitig mit Bezug auf den Verkehrswert vor 20 Jahren des streitbetroffenen Grundstücks altKat.-Nr. ... per Stichtag des ... 1994 einen Ansatz von Fr. 615.-/m<sup>2</sup> zu akzeptieren. Hierzu erklärten die Grundsteuerkommission am 24. September 2019 und die Pflichtige am 15. Oktober 2019 ihre Zustimmung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den Gewinnen erhoben, 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 anrechenbare Aufwendungen) übersteigt. Als Erlös gilt nach § 222 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Erwerbspreis ist gemäss § 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 Steuer-

pflichtige laut § 220 Abs. 2 StG den Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren zur Anrechnung bringen.

2. Die Verständigung zwischen den Parteien hinsichtlich des Verkehrswerts des veräusserten Grundstücks altKat.-Nr. ... am Stichtag des ... 1994 von Fr. 615.-/m<sup>2</sup> erweist sich nach den Akten als gesetzmässig, weshalb dem gemeinsamen Antrag nach § 149 Abs. 2 StG stattzugeben ist. Im Streit liegt daher nur noch die Frage, ob zum beurkundeten Kaufpreis von Fr. 2'420'000.- weitere Leistungen der Erwerberin zum Erlös hinzuzurechnen sind. Während die Rekursgegnerin im Veranlagungsentscheid noch von solchen in der Höhe von Fr. 97'713.- ausgegangen war, verminderten sich diese im Einspracheentscheid auf (Fr. 37'750.- + Fr. 19'000.- =) Fr. 56'750.-. Die zweitgenannte Aufrechnung von Fr. 19'000.- betrifft die Vergütung für das temporäre Nutzungsrecht am verkauften Grundstück für die Baustelleneinrichtung und wird von der Pflichtigen anerkannt. Umstritten sind einzig die von der Erwerberin bezahlten Fr. 37'750.- für die Abgeltung von Erschliessungskosten.

3. a) Vom notariell beurkundeten Kaufpreis können sich kraft ausdrücklicher Regelung in § 220 Abs. 1 StG und § 222 StG Abweichungen ergeben. Zur Festsetzung des massgebenden Erwerbspreises bzw. Erlöses sind daher neben dem beurkundeten Kaufpreis auch sämtliche weiteren Parteivereinbarungen (innerhalb oder ausserhalb des eigentlichen Kaufvertrags) zu berücksichtigen. Es kommen alle Leistungen des Erwerbers zur Festlegung des Kaufpreises in Anrechnung, die mit der Handänderung kausal zusammenhängen (Richner/Frei/Kaumann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 220 N 2 und insb. N 23).

Die "weitere(n) Bestimmungen" zum Kaufvertrag vom ... 2014 (Beilage zur Steuererklärung) enthielten u.a. folgende Regelungen:

- "10. Die veräussernde Partei hat für die Erschliessung des Vertragsobjektes Vorinvestitionen getätigt, welche ihr durch die erwerbende Partei wie folgt zu entschädigen sind:
- a) Ab ...strasse entlang der Nordseite des Langhauses auf Kataster Nr. ... ist ein Leerrohr zur Aufnahme einer Gasleitung verlegt, zur Ermöglichung der Umstellung auf Gas als Brennstoff. Sofern die erwerbende Partei, bzw. ein Rechtsnachfolger im Eigentum, von dieser Vorinvestition Gebrauch machen will, so ist

dies mit einem Betrag von Fr. 9'750.- an die veräussernde Partei, A AG, vor dem Einzug der Gasleitung abzugelten.

- b) Im Technikraum südlich der Heizungsanlage auf Kataster Nr. ... besteht die Möglichkeit, an die von der ...strasse her verlegte TV-Leitung anzuschliessen. Diese Vorinvestition ist mit einem Betrag von Fr. 3'500.- an die A AG anlässlich der Eigentumsübertragung des Vertragsobjektes abzugelten.
- c) Das A-Areal ist an die Kanalisation der ...strasse angeschlossen. Die Kanalisationsleitung auf der Nordseite des Langhauses auf Kataster Nr. ... wurde im Hinblick auf den Anschluss des Vertragsobjektes tiefer gelegt, was Mehrkosten von Fr. 9'500.- verursachte, die anlässlich der Eigentumsübertragung des Vertragsobjektes abzugelten sind.
- d) Die Kanalisation ist an der nordöstlichen Ecke vom Langhaus bis zum Technikraum südlich der Heizungsanlage auf Kataster Nr. ... erstellt. Die Kanalisation des Vertragsobjektes ist dort anzuschliessen. Diese Vorinvestition im Betrage von Fr. 15'000.- ist anlässlich der Eigentumsübertragung des Vertragsobjektes abzugelten.

Auf die Eintragung entsprechender Dienstbarkeiten im Grundbuch wird vorerst verzichtet.

Die mit den Bestimmungen lit. a-d verbundenen Zahlungen werden der erwerbenden Partei durch die veräussernde Partei separat in Rechnung gestellt, ohne Mitwirkung des Notariates und Grundbuchamtes.

## 12. (Baustelleninstallationen bis ... September 2015)"

b) Die Rekursgegnerin stellt sich mit Bezug auf die weiteren, von ihr zum Erlös hinzugeschlagenen Leistungen der Erwerberin auf den Standpunkt, dass die zusätzliche Zahlung von Fr. 37'750.- die Erschliessungsoptionen abgelte und kausal mit dem Grundstückkauf zusammenhänge. Dass später für Anschluss-, Durchleitungs- und Nutzungsrechte Dienstbarkeiten zugunsten des verkauften Grundstücks altKat.-Nr. ... im Grundbuch eingetragen worden seien, die keine Handänderungen im Sinn von § 216 Abs. 2 StG dargestellt hätten, spiele keine Rolle. Ob die Arbeiten auf den verbleibenden Grundstücken der Veräusserin oder auf der verkauften Parzelle durchgeführt worden seien, tue nichts zur Sache. Massgebend sei, dass die Erwerberin die ihrer Parzelle eingeräumten Vorteile der Verkäuferin tatsächlich vergütet habe.

c) Dem hält die Pflichtige zur Rekursbegründung entgegen, dass die Entschädigungen für Dienstbarkeiten Leistungen ausserhalb des veräusserten Grundstücks betreffen. Die Käuferin habe mit den Vergütungen das Recht erhalten, sich an die Zuleitungen anzuschliessen. Ob sie dieselben je nutze, stehe heute noch nicht fest, denn die Anschlüsse liessen sich auch anders realisieren. Im Einzelnen handle es sich um folgende vier Positionen: 1. Leerrohr zur Aufnahme einer Gasleitung auf Kat.-Nr. .... Hierfür habe die Erwerberin Fr. 9'750.- bezahlt, weil ein späterer Einbau für sie erhebliche Mehrkosten verursacht hätte. 2. Recht, sich an eine TV-Leitung auf Kat.-Nr. ... an-

zuschliessen; dafür sei ein Entgelt von Fr. 3'500.- entrichtet worden. 3. Die von der Käuferin mit Fr. 9'500.- abgeoltene Tieferlegung der Kanalisationsleitung auf Kat.-Nr. ... habe es der Erwerberin ermöglicht, einen eigenen Neubau ohne Pumpen mit der Kanalisation zu verbinden. 4. Gegen eine Vergütung von Fr. 15'000.- habe sie das Recht erworben, sich an die Kanalisation auf Kat.-Nr. ... anzuschliessen. Diese Zahlungen der Käuferin seien für zusätzliche Leistungen auf anderen Parzellen erfolgt und hätten mit der streitbetroffenen Handänderung nichts zu tun. Unabhängig des streitbetroffenen Verkaufs hätten verschiedene Arbeiten auf dem verbleibenden Grundstück durchgeführt werden müssen. Zu jenem Zeitpunkt sei die Planung für die Überbauung des veräusserten Grundstücks noch nicht so weit fortgeschritten gewesen, dass die Anschlüsse bereits hätten erstellt werden können. Damit die Erwerberin dies später nicht mit grösserem Aufwand hätte nachholen müssen, sei von den Vertragsparteien vereinbart worden, dass die Käuferin die Mehrkosten der gewünschten Massnahmen auf dem Nachbargrundstück übernehme.

d) aa) Die streitbetroffenen zusätzlichen Zahlungen der Erwerberin bilden formell Bestandteil des Kaufvertrags vom ... 2014 (Beilage zur Steuer-erklärung) und hängen auch materiell mit der Handänderung am Grundstück altKat.-Nr. ... untrennbar zusammen. Sodann ist unbestritten, dass die Erwerberin von den in Ziffer 10 des Vertrags aufgeführten Optionen Gebrauch gemacht und der Pflichtigen die vereinbarten Vergütungen entrichtet hat.

bb) Nach dem in E. 3a Gesagten bildet Voraussetzung für die Anrechnung weiterer Leistungen des Erwerbers zum Erlös allein, dass diese kausal mit der Handänderung zusammenhängen. Dies trifft hier offensichtlich zu und wird von der Pflichtigen denn auch nicht bestritten. Entgegen deren Auffassung ist hingegen nicht erforderlich, dass die Verrichtungen auf dem veräusserten Grundstück selbst erbracht worden sind. Die Rechtsprechung rechnet auch solche Leistungen des Erwerbers zum Kaufpreis hinzu, die keinen Bezug zum veräusserten Grundstück haben (so z.B. überhöhte Zahlungen für nichtliegenschaftliche Werte; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 30). Unter diesen Umständen sind die von der Erwerberin geleisteten Vergütungen für die von der Pflichtigen erbrachten "Vorinvestitionen" auf dem Nachbargrundstück Kat.-Nr. ... im unbestrittenen Betrag von (Fr. 37'750.- + Fr. 19'000.- =) Fr. 56'750.- zum Erlös zu rechnen. Insoweit erweist sich der Rekurs als unbegründet.

4. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung des Rekurses und folgender Ermässigung der Grundstückgewinnsteuer:

Grundstück altKat.-Nr. ..., E, C	(in Fr.)
Landwert vor 20 Jahren (2'212 m <sup>2</sup> x Fr. 615.-/m <sup>2</sup> )	1'360'380
./. Erschliessungskosten	./. 119'180
Verkehrswert vor 20 Jahren	1'241'200
Wertvermehrnde Aufwendungen	338'522
Mäklerprovision	52'682
Insertionskosten beim Verkauf	505
Abgaben beim Verkauf	3'951
Gesamte Anlagekosten	1'636'860
Erlös: Verkaufspreis gemäss Kaufvertrag	2'420'000
Weitere Kaufpreisleistungen (37'750.- + 19'000.-)	56'750
Grundstückgewinn	839'890
Grundstückgewinn (gerundet)	839'800
Grundstückgewinnsteuer nach § 225 Abs. 1 StG	325'320
Ermässigung für Besitzesdauer 20 Jahre	162'660
<b>reiner Steuerbetrag</b>	<b>162'660</b>

5. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten zu 3/5 der Pflichtigen und zu 2/5 der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Der überwiegend unterliegenden Pflichtigen steht nach § 206 StG i.V.m. § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 von vornherein keine Parteient-schädigung zu. Eine solche muss aber auch der mehrheitlich obsiegenden, nicht an-waltlich vertretenen Rekursgegnerin versagt bleiben, weil ihre Bemühungen sich weit-gehend darauf beschränkt haben, den angefochtenen Einspracheentscheid zu vertei-digen.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Grundsteuerkommission der Ge-meinde C vom 20. August 2018 wird teilweise gutgeheissen und die Grundstück-gewinnsteuer von Fr. 173'720.- auf Fr. 162'660.- herabgesetzt.

[...]