



Entscheid

29. Oktober 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

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

vertreten durch C AG,

Rekurrenten,

gegen

Gemeinde D,

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) verkauften im Jahr 1997 vom Grundstück Kat.-Nr. 1, ...strasse 10, in der Gemeinde D, laut rechtskräftigen Veranlagungsentscheiden vom 28. Juni 1999 zwei Stockwerkeinheiten mit Verlust. Am ... 2017 veräusserten sie von diesem Grundstück die ihnen verbliebenen 31/100 Miteigentum (an Grundbuchblatt ... mit Sonderrecht an der 4 ½-Zimmer-Maisonette-Wohnung Nr. ... im Dachgeschoss sowie verschiedenen Nebenräumen) für Fr. 1'680'000.- an E und F. Aus Anlass dieser Handänderung auferlegte die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D den Pflichtigen am 5. Juli 2017 eine Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 160'200.-. Dabei ging die Behörde von einem Landwertanteil vor 20 Jahren von Fr. 885.70/m² aus und liess eine Verlustverrechnung aus den beiden Handänderungen von 1997 im Umfang von Fr. 35'436.- zu.

B. Eine von den Pflichtigen hiergegen erhobene Einsprache hiess die Kommission für Grundsteuern am 17. September 2018 teilweise gut und ermässigte die Steuer auf Fr. 156'600.-. Während sie den Landwertanteil vor 20 Jahren bestätigte, erhöhte sie den anrechenbaren Verlust um zusätzliche Fr. 17'989.-.

C. Mit Rekurs vom 29. Oktober 2018 liessen die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht beantragen, den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. 625'100.- (und somit die Grundstücksgewinnsteuer auf Fr. 119'720.-) herabzusetzen. Ausserdem verlangten sie eine Parteientschädigung.

In ihrer Rekursantwort vom 5. Dezember 2018 beantragte die Kommission für Grundsteuern – unter Zusprechung einer Parteientschädigung – Abweisung des Rekurses.

Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen wird – soweit wesentlich – in den nachfolgenden Urteilsgründen 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 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 Grundstücksgewinns 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 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. Am ... 1996 erwarben die Pflichtigen 518 m² Land von dem Streitgegenstand bildenden Grundstück Kat.-Nr. 1 für Fr. 458'800.- und am ... 1997 weitere 182 m² für Fr. 161'200.-. Der letztgenannte Kauf liegt kurz vor dem für die Bestimmung des Landwerts vor 20 Jahren massgebenden Stichtag des ... 1997. Daher ging die Kommission von einem damaligen Verkehrswert von (217 m² x Fr. 885.70/m² =) Fr. 192'200.- aus, den die Pflichtigen akzeptieren. Ebenso anerkennen sie die anteiligen Baukosten, die sich gemäss der Berechnung im Veranlagungsentscheid auf Fr. 549'306.- belaufen. Sodann kauften die Pflichtigen am ... 1996 das angrenzende Grundstück Kat.-Nr. 2 im Halte von 165 m² für Fr. 114'000.- (entsprechend Fr. 690.90/m²) und erstellten 1998 darauf eine Gartenhalle; deren Baukosten beliefen sich auf Fr. 32'908.-.

4. a) Hinsichtlich der streitigen Berücksichtigung der Ausnutzungsübertragung erwog die Kommission für Grundsteuern im Einspracheentscheid, die Pflichtigen hätten am ... 2009 die Parzelle Kat.-Nr. 2 samt dem nördlich anstossenden Grundstück Kat.-Nr. 3 dem gleichen Erwerber verkauft. Im Veranlagungsentscheid für die Grundstücksgewinnsteuer vom 7. Dezember 2009 sei der "ganze Anlagewert inkl. Landerwerbspreis und Baukosten der Gartenhalle" angerechnet worden. Unter diesen Umständen könnten die Pflichtigen sich heute nicht darauf berufen, dass die Ausnutzung von Kat.-Nr. 2 auf das streitbetroffene Grundstück Kat.-Nr. 1 übertragen worden sei, wodurch sich der massgebende Verkehrswert vor 20 Jahren entsprechend erhöht habe. Richtigerweise hätten die Pflichtigen beim Verkauf von Kat.-Nr. 2 aufgrund des Ausnutzungstransfers einen verminderten Landwert deklarieren müssen. Weil sie dies unterlassen hätten, könnten sie heute bei der Veräusserung von Kat.-Nr. 1 keinen höheren Landwert aufgrund der zusätzlichen Ausnutzung geltend machen. In der Rekursantwort hält die Kommission für Grundsteuern ergänzend fest, dass es den Pflichtigen freigestanden habe, inwiefern die Ausnutzungsübertragung bei den beiden Handänderungen zu berücksichtigen sei. Eine doppelte Anrechnung falle indessen ausser Betracht, zumal der Transfer nicht durch eine Grunddienstbarkeit abgesichert worden sei.

b) Die Pflichtigen bringen zur Rekursbegründung vor, dass sie für die von ihnen realisierte Überbauung von der anstossenden Parzelle Kat.-Nr. 2 noch die Ausnutzung von 165 m² benötigt hätten. Die Rekursgegnerin anerkenne als Verkehrswert von Kat.-Nr. 1 am Stichtag des ... 1997 einen Wert von Fr. 620'000.-, lehne jedoch den für die Ausnutzungsübertragung verfochtenen Zuschlag von (165 m² x Fr. 850.-/m² =) Fr. 140'250.- ab. Anlässlich des Verkaufs von Kat.-Nr. 2 im Jahr 2009 hätte der Erwerbspreis aufgrund des Kongruenzprinzips um die ausgeschiedene Ausnutzung reduziert werden müssen, was indessen unterblieben sei. Diesen Fehler hätten die Pflichtigen nicht zu vertreten. Weil die Ausnutzungsübertragung bereits zwölf Jahre früher erfolgt sei, hätten sie wie auch die Rekursgegnerin diesen Umstand vergessen. Wenn letztere eine steuererhöhende Tatsache im Jahr 2009 ausser Acht gelassen habe, lasse sich dieser Fehler nicht in der Weise beheben, dass der Gewinn aus der Handänderung 2017 ebenso falsch ermittelt werde. Im Übrigen sei der Ausnutzungstransfer vollständig und nicht nur im Ausmass von 310/1000 zu berücksichtigen, denn im Umfang von 690/1000 handle es sich bei diesen Kosten um eine Verlustverrechnung.

c) aa) Ausnützungsübertragung bedeutet, dass ein Bauprojekt nicht nur die sich aus einem einzelnen Baugrundstück ergebende Nutzungsmöglichkeit, sondern auch Nutzungsreserven anderer Grundstücke beansprucht. Die Zulässigkeit solcher Ausnützungsübertragungen ist im Planungs- und Baugesetz nicht geregelt, wird aber von Rechtsprechung und Lehre unter verschiedenen Voraussetzungen anerkannt (vgl. zum Ganzen Fritzsche/Bösch/Wipf/Kunz, Zürcher Planungs- und Baurecht, 6. A., Zürich 2019, S. 929 ff.). Die Übertragung von Ausnützung führt zu einer öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkung, da bei einer späteren Überbauung des belasteten Grundstücks nicht mehr die gesamte ausnützbar Fläche zur Verfügung steht. Mittels Anmerkung eines sog. Ausnützungsreverses im Grundbuch wird sichergestellt, dass die Ausnützbarkeit des belasteten Grundstücks entsprechend reduziert und später nicht konsumiert wird (Fritzsche/Bösch/Wipf/Kunz, S. 934).

bb) Die Pflichtigen waren im Jahr 1997 Eigentümer der Grundstücke Kat.-Nrn. 1, 2 und 3 Für die vorgesehene Überbauung von Kat.-Nr. 1 mit dem Wohnhaus Vers.-Nr. ... übertrugen sie die gesamte Ausnützung der benachbarten Zwergparzelle Kat.-Nr. 2 im Halte von 165 m². Daraufhin verkauften sie diese am ... 2009 an G und H, die am ... 2009 bereits das nördlich anstossende Hausgrundstück Kat.-Nr. 3 erworben hatten. Mit Veranlagungsentscheid vom 7. Dezember 2009 auferlegte die Kommission für Grundsteuern den Pflichtigen für die letztgenannte Handänderung eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 231'025.-. Dabei schob sie vom Gesamtgewinn von Fr. 2'582'839.- wegen Ersatzbeschaffung einen Anteil von Fr. 1'530'851.- auf und setzte den steuerbaren Gewinn auf Fr. 1'051'900.- fest. Bei den Anlagekosten von Kat.-Nr. 3 rechnete die Behörde den Erwerbspreis per ... 1991 von Fr. 1'100'000.- und von Kat.-Nr. 2 den am ... 1996 bezahlten von Fr. 114'000.- an. Mit Bezug auf den Erlös von Fr. 4'500'000.- hielt die Kommission fest, dass darin eine Vergütung von Fr. 200'000.- für Kat.-Nr. 2 enthalten sei.

Entgegen der Auffassung der Kommission für Grundsteuern haben die Pflichtigen damals als Anlagekosten für Kat.-Nr. 2 zu Recht den tatsächlichen Erwerbspreis von Fr. 114'000.- deklariert, ohne einen Einschlag aufgrund der Ausnützungsübertragung vorgenommen zu haben. Desgleichen hat die Kommission für Grundsteuern diesen Wert im Veranlagungsentscheid vom 7. Dezember 2009 richtigerweise akzeptiert. Denn die Erwerber bezahlten für die Grundstücke Kat.-Nrn. 3 und 2 einen (Gesamt-)Preis von Fr. 4'500'000.-. Da Kat.-Nr. 3 bereits mit dem Wohnhaus Vers.-Nr. ... am ...weg 9 und dem Nebengebäude Vers.-Nr. ... überbaut war, diente der Zukauf von

Kat.-Nr. 2 kaum dazu, das zulässige Bauvolumen zu erhöhen, was aufgrund der zu beachtenden Abstandsvorschriften (Strassen-, Grenz- und Gebäudeabstände) ohnehin kaum realisierbar gewesen wäre. Vielmehr dürfte der Beweggrund für den Zukauf darin bestanden haben, den Garten samt Halle auf Kat.-Nr. 2 im attraktiven südlichen Teil des Grundstücks zu vergrössern und die Privatsphäre gegenüber den Nachbarn auf der südlich anstossenden Liegenschaft Kat.-Nr. 1 zu schützen. Umgekehrt verlor die Zwergparzelle Kat.-Nr. 2 für die Pflichtigen ihre Bedeutung, nachdem sie im Anschluss an die Übertragung von deren Ausnützung auf Kat.-Nr. 1 dort ein Wohnhaus erstellt hatten. Nach dem Gesagten erscheint es als sachgerecht, die Ausnutzungsübertragung bei den beiden Handänderungen vom ... 2009 und ... 2017 nicht zu berücksichtigen.

Selbst wenn man eine – aufgrund des erst rund 20-jährigen Bestands des Gebäudes Vers.-Nr. ... in näherer Zukunft wenig wahrscheinliche – Neuüberbauung auf dem streitbetroffenen Grundstück Kat.-Nr. 1 berücksichtigen würde, wäre ein allfälliger Mehrwert aufgrund einer dichteren Überbauung nur schwer zu bestimmen. Denn in einer vergleichsweise lockeren Überbauung mit Einfamilien- und kleineren Mehrfamilienhäusern führt eine intensivere bauliche Dichte nicht im gleichen Mass zu einem höheren Ertrag, wie dies in dicht überbauten Mehrfamilienhausquartieren der Fall wäre. Auch wenn künftig ein Mehrwert geschaffen werden könnte – der allerdings noch unter dem Vorbehalt steht, dass die bauliche Nutzung auch unter dem Regime einer späteren Nutzungsplanung nicht eingeschränkt wird –, müsste ein solcher auf den massgebenden Stichtag des ... 1997 abdiskontiert werden.

d) Im Übrigen verbietet sich die von den Pflichtigen verfochtene Berücksichtigung eines Mehrwerts von Kat.-Nr. 1 aufgrund der Ausnutzungsübertragung nach Treu und Glauben: Nachdem sie anlässlich der Veräusserung der Grundstücke Kat.-Nrn. 3 und 2 im Jahr 2009 keine Wertminderung wegen der Ausnutzungsübertragung für das letztgenannte deklariert haben, verhalten sie sich treuwidrig, wenn sie heute bei der Veräusserung eines Anteils von Kat.-Nr. 1 eine Wertsteigerung beanspruchen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Vorbem. zu §§ 119-131 N 78 ff.).

5. a) Gemäss § 224 Abs. 3 StG können Verluste aus Teilveräusserungen nach vollständiger Veräusserung des Grundstücks den Anlagekosten der mit Gewinn veräusserten Parzellen anteilmässig zugerechnet werden. Wie gesagt hat die Vorin-

stanz im Veranlagungsentscheid vom 5. Juli 2017 eine Verlustverrechnung mit den beiden am 28. Juni 1999 rechtskräftig veranlagten Verlusten aus den Handänderungen der beiden anderen Stockwerkeinheiten im Umfang von Fr. 35'436.- anerkannt und im Einspracheentscheid zusätzliche Positionen im Umfang von Fr. 17'989.- berücksichtigt.

b) Im Einspracheentscheid liess die Kommission für Grundsteuern (anteilige) Gerichts- und Anwaltskosten von (Fr. 1'069.- + Fr. 37'035.- =) Fr. 38'104.-, die den Pflichtigen aufgrund eines Rechtsstreits mit den Käufern der beiden Stockwerkeinheiten in den Jahren 2000-2002 erwachsen waren, sowie Kosten von Fr. 4'480.- für die Instandstellung einer unzureichenden Wasserleitung im Jahr 2002 nicht als wertvermehrnde Aufwendungen zum Abzug zu. In der Rekursantwort hält die Kommission ergänzend fest, dass die von den Pflichtigen aufgewendeten Kosten nur dazu gedient hätten, die von den Käufern im Zivilverfahren verlangten Massnahmen zu verhindern und daher nicht als wertvermehrend angerechnet werden könnten. Desgleichen handle es sich bei der Sanierung der unzureichenden Wasserableitung um die Behebung eines Baumangels und nicht um eine Wertvermehrung.

Die Pflichtigen bringen zur Rekursbegründung vor, dass die Sanierung der Wasserableitung mit der Erstellung der drei Stockwerkeinheiten auf dem Grundstück Kat.-Nr. 1 zusammengehangen habe. Nachdem die Käufer der beiden Einheiten im Jahr 1999 Mängel geltend gemacht hätten, seien sie als Verkäufer vom Bezirksgericht I verpflichtet worden, für die entsprechenden Kosten aufzukommen. Nach der Rechtsprechung sei eine solche Mängelbehebung als mit der Erstellung zusammenhängend und damit als wertvermehrend zu würdigen. Dasselbe gelte mit Bezug auf die in diesem Zusammenhang erwachsenen Gerichts- und Anwaltskosten.

c) aa) Aufgrund von Sachmängeln der Liegenschaft erhoben die Käufer beim Bezirksgericht I eine Forderungsklage über Fr. 52'375.-. Die Pflichtigen erklärten sich im Rahmen eines Vergleichs dazu bereit, verschiedene Mängel auf eigene Kosten zu beheben, wovon das Gericht mit Präsidialverfügung vom 18. Juli 2001 Vormerk nahm. Gemäss Rechnung der Unternehmung J vom ... 2002 beliefen sich die Kosten für die Sanierung der Wasserableitung auf (rund) Fr. 4'480.-. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen liegt in dieser Aufwendung zur Behebung eines Sachmangels, worauf der Käufer kraft Art. 219 i.V.m. Art. 197 ff. OR einen Rechtsanspruch hat, zwar keine Wertvermehrung. Indessen bewirkt diese Verpflichtung des Verkäufers eine Minderung des

Erlöses im entsprechenden Umfang, was wirtschaftlich auf das Gleiche hinauskommt (RB 1998 Nr. 159, 1985 Nr. 65 = StE 1986 B 44.11 Nr. 4).

bb) Dasselbe gilt für die den Pflichtigen im Zusammenhang mit der Behebung des Sachmangels erwachsenen Gerichts- und Anwaltskosten. Erstere ergeben sich aus der Präsidialverfügung des Bezirksgerichts I vom 18. Juli 2001, letztere aus drei Honorarrechnungen des damaligen Vertreters (über Fr. 12'007.95 + Fr. 17'939.90 + Fr. 7'088.25) von (rund) Fr. 37'035.-.

6. Diese Erwägungen führen gemäss nachfolgender Berechnung zur teilweisen Gutheissung des Rekurses:

310/1000 ME an Grundstück Kat.-Nr. 1, ...str. 10, D	(in Fr.)
Verkehrswert vor 20 Jahren (217 m ² x Fr. 885.70/m ²)	192'200
Baukosten 310/1000 Anteil	549'306
Wertvermehrende Aufwendungen	1'592
Mäklerprovision beim Verkauf	36'288
Handänderungskosten beim Verkauf	1'756
Vorfälligkeitsentschädigung	31'950
Verlustverrechnung	53'425
Gesamte Anlagekosten	866'517
Erlös: Verkaufspreis gemäss Kaufvertrag	1'680'000
Erlösminderung gemäss E. 5c (Fr. 4'480.- + Fr. 37'035.-)	./ 41'515
Anteil an Erneuerungsfonds	./ 3'940
Grundstückgewinn	768'028
Grundstückgewinn (gerundet)	768'000
Grundstückgewinnsteuer nach § 225 Abs. 1 StG	296'600
Ermässigung für Besitzesdauer 20 Jahre	148'300
Reiner Steuerbetrag	148'300

7. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten je zu 3/8 den Pflichtigen, unter solidarischer Haftung eines jeden für 3/4 des Gesamtbetrags, und zu 1/4 der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Den überwiegend unterliegenden Pflichtigen steht nach § 206 i.V.m. § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 von vornherein keine Parteientschädigung zu. Eine solche muss aber auch der obsiegenden, nicht anwaltlich vertretenen Rekursgegnerin versagt bleiben, weil ihre Bemühungen sich weitgehend darauf beschränkt haben, den angefochtenen Einspracheentscheid zu verteidigen.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D vom 17. September 2018 wird teilweise gutgeheissen und die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 156'600.- auf Fr. 148'300.- herabgesetzt.

[...]