



Entscheid

19. November 2020

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**
3. **C,**

Nrn. 1 und 2 vertreten durch RA lic.iur. C,

Rekurrenten,

gegen

Gemeinde D,

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A und B planten, per 2016 auf ihrem in der Kernzone von D gelegenen Grundstück Kat.-Nr. 1 (E-Strasse 48) eine Neuüberbauung mit zwei Mehrfamilienhäusern zu erstellen. Vor dem Hintergrund von Problemen beim Erhalt der Baubewilligung bzw. mit Blick auf eine bessere Überbaubarkeit des Grundstücks tauschten sie im Jahr 2019 mit C, dem Eigentümer des Nachgrundstücks Kat.-Nr. 2 (E-Strasse 46), 76 m² Land ab. Der Landtausch hatte eine Begradigung der gemeinsamen Grenze der genannten Nachbargrundstücke zur Folge. Er erfolgte wettauf; d.h. gemäss Tauschvertrag hatte keine Partei der anderen eine Aufzahlung zu leisten. Beurkundet wurde der Landtausch im Rahmen von zwei separaten, spiegelbildlichen Handänderungen.

Die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D ging in der Folge in zwei separaten Veranlagungsentscheiden vom 25. September 2019 davon aus, dass bei beiden Handänderungen aus dem Verkauf von 76 m² Land ein steuerpflichtiger Grundstücksgewinn von Fr. 121'600.- entstanden sei, was Grundstücksgewinnsteuern von jeweils Fr. 19'020.- auslöse.

B. Gegen die beiden Veranlagungsentscheide erhoben A und B sowie C gemeinsam Einsprache mit dem Hauptantrag, die Grundstücksgewinnsteuer aufzuschieben, weil eine blosse Grenzbereinigung stattgefunden habe. Eventualiter verlangten sie eine massive Reduktion des von der Steuerbehörde errechneten Grundstücksgewinns, weil im Besteuerungsfall von Vorgartenland auszugehen wäre und mithin der Gewinn pro m² nicht bei "fantastischen" Fr. 1'600.- pro m², sondern bei Fr. 500.- pro m² festzulegen wäre.

Die Grundsteuerkommission wies die Einsprache (in separaten Entscheiden pro veräussernde Partei) am 25. November 2019 ab. Sie erwog, dass die Voraussetzungen für eine Steueraufschubung infolge Grenzbereinigung nicht erfüllt seien. Auch die steuerbehördliche Gewinnberechnung sei nicht zu beanstanden.

C. Hiergegen erhoben A und B (Rekurrenten Nrn. 1 und 2) sowie C (Rekurrent Nr. 3) am 24. Dezember 2019 (Datum Poststempel) wiederum gemeinsam Rekurs und

erneuerten dabei Antrag und Begründung der vorgängigen Einsprache. Zudem beantragten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung.

Die Grundsteuerkommission D schloss mit Vernehmlassung vom 25. März 2020 auf Rekursabweisung. Die Rekurrenten liessen sich dazu mit Eingabe vom 4. Mai 2020 erneut vernehmen, worauf die Grundsteuerkommission auf eine weitere Stellungnahme verzichtete.

Auf die Vorbringen der Parteien ist – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Angefochten sind zwei Einspracheentscheide betreffend Grundstückgewinnsteuern aus zwei Handänderungen, welche allerdings einem gemeinsamen zivilrechtlichen Rechtsgeschäft entspringen (Tauschvertrag im Sinn von Art. 237 OR). Aus letzterem Grund erscheint es vertretbar, den eingegangenen (Doppel-)Rekurs in einem einzigen Geschäft zu behandeln.

2. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG).

b) Zu den Arten der zivilrechtlichen Handänderungen gehört neben dem häufigsten Rechtsgeschäft, dem Kauf, auch der hier im Streit liegende Tausch:

aa) Der Tauschvertrag, dessen Gegenstand die wechselseitige Übertragung von Grundstücken ist, unterscheidet sich von einem gewöhnlichen Kaufvertrag einzig dadurch, dass die Gegenleistung für die Veräusserung eines Grundstücks nicht Geld, sondern ein anderes Grundstück ist. Der Gewinn, definiert als Mehrwert über die Anlagkosten hinaus, wird beim Tausch deshalb nicht in Barform, sondern in Form eines

anderen Grundstücks realisiert (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 216 N 30).

Ein reines Tauschgeschäft liegt vor, wenn die wechselseitig übertragenen Grundstücke gleichwertig sind. Wo diese Gleichwertigkeit nicht vorhanden ist, wird die Wertdifferenz durch Leistung einer zusätzlichen Geldsumme ausgeglichen (Aufgeld oder Aufzahlung). Der Tausch löst wie der Kaufvertrag Grundstückgewinnsteuern aus und zwar nicht nur im Umfang eines allfälligen Aufgelds. Denn der auf der Liegenschaft erzielte Mehrwert wird als Gewinn liquidiert, wenn er eine Umwandlung in ein rechtlich und wirtschaftlich neues Vermögensrecht erfährt. Dieses braucht nicht in einem geldmässigen Entgelt zu bestehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 31, mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung).

Obwohl zivilrechtlich ein einheitliches Rechtsgeschäft vorliegt, werden bei einem Grundstücktausch steuerrechtlich immer (mindestens) zwei voneinander abhängige Handänderungen an den am Abtausch beteiligten Grundstücken angenommen, die jede für sich die Grundstückgewinnsteuer auslöst (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 33).

bb) In § 216 Abs. 3 lit. c StG werden verschiedene Tauschatbestände aufgelistet (wie insbesondere Landumlegungen zwecks Güterzusammenlegung, Quartierplanung oder Grenzbereinigung), welche bei der Grundstückgewinnsteuer zu einem Steueraufschub führen. Soweit sich also die steuerpflichtige Person nicht auf einen dieser Aufschubtatbestände berufen kann, bleibt es beim Grundsatz, wonach der Tausch von Grundstücken steuerpflichtig ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 34).

3. a) Im vorliegenden Fall geht es um einen Landtausch von lediglich 76 m² und die Rekurrenten berufen sich auf den Aufschubtatbestand der Grenzbereinigung (§ 216 Abs. 3 lit. c StG).

b) Der Begriff der Grenzbereinigung wird im Steuerrecht nicht näher definiert. Eine Definition findet sich aber im Baurecht (vgl. §§ 178 ff. des Planungs- und Baugesetzes vom 7. September 1975 [PBG]). Baurechtlich ist unter der Grenzbereinigung ein nicht der Erschliessung dienendes reines Landumlegungsverfahren zu verstehen, das

zum Zug kommt, wenn der Grenzverlauf oder Baulinien eine zweckmässige Überbauung einzelner Grundstücke hindern. In der Lehre wird dabei die Auffassung vertreten, dass der steuerrechtliche Begriff mit dem baurechtlichen deckungsgleich sei (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 235; vgl. dazu aber nachfolgend lit. h/bb).

Als Grenzbereinigung grundstückgewinnsteuerlich privilegiert werden nur Landumlegungen von Grundstückteilen, nicht aber ganzer Grundstücke (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 237, auch zum Folgenden). Eine Grenzbereinigung ist aber auch dann steuerlich privilegiert, wenn sie die Umlegung verhältnismässig grosser Grundstückteile bewirkt (vgl. RB 1965 Nr. 57 = ZBI 67, 132, in welchem Fall der eingetauschte Grundstücksteil 500 m² gross war, während das ursprüngliche Grundstück eine zu geringe Bautiefe hatte, um überbaut werden zu können). Immerhin wird aber verlangt, dass die getauschten Grundstückteile selbständig nicht (zonenkonform) überbaubar waren (§ 178 Abs. 1 PBG; ebenso Rekurskommission BL, 16. Dezember 1983, BStPra VIII, 321).

Grenzbereinigungen sind auch dann zu privilegieren, wenn die daran beteiligten Grundstücke schon vor der Grenzbereinigung überbaut oder überbaubar waren; das PBG geht nämlich auch dann von einer Grenzbereinigung aus, wenn vor der Landumlegung eine *zweckmässige* Überbauung nicht möglich war (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 238).

c) Zu prüfen ist nun also, ob der streitbetroffene Landabtausch von 76 m² als privilegierte Grenzbereinigung im vorstehenden Sinn qualifiziert. Dazu ist zunächst der Sachverhaltshintergrund darzulegen:

Die Rekurrenten Nrn. 1 und 2 fassten nach eigenen Angaben 2016 den Entschluss, ihr in der Kernzone von D gelegenes Grundstück Kat.-Nr. 1 unter Abbruch der bestehenden Altbauten neu zu überbauen. Am ... Dezember 2016 liessen sie in der Folge dem Bauamt D ein Baugesuch für den Neubau von 2 Mehrfamilienhäusern mit Einstellhalle einreichen. Das Bauamt nahm zu diesem Projekt mit Schreiben vom 24. Januar 2017 im Sinn einer Vorprüfung ablehnend Stellung. Es führte aus, dass sich das Bauvorhaben nicht mit den einschlägigen Bauvorschriften der Kernzone A vereinbaren lasse; dies betreffe allgemein insbesondere die Einordnung und Gestaltung sowie die Eingliederung ins Ortsbild. Weiter wurde angeführt, dass das Baugrundstück mit dem eingereichten Projekt überladen wirke, was nicht mit dem Ortsbild bzw. dem Dorf-

charakter von D vereinbar sei. In der Folge wurde das Baugesuch zurückgezogen und das Gespräch mit dem Bauamt gesucht. Am ... Februar 2019 unterbreitete der zuständige Architekt dem Bauamt D verschiedene Konzeptstudien; ein dabei erstellter Plan zeigt dabei bereits die Variante mit der hier in Frage stehenden Grenzbereinigung auf (vgl. Plan "Vorschlag A" vom ... Februar 2017). Mit Schreiben vom ... März 2017 (fälschlicherweise vermerkt ... Februar 2017; vgl. das Versanddatum ... März 2017) gab das Bauamt die Empfehlung ab, den Vorschlag A, Variante 2 weiter zu vertiefen und zu entwickeln. Den Empfehlungen folgend wurde am ... Mai 2017 ein neues Projekt eingereicht, wobei das Baugrundstück nunmehr eine begradigte Grenze aufwies. Die Baukommission D erteilte dem neuen Projekt mit Beschluss vom ... September 2017 die baurechtliche Bewilligung. In der letzteren wurde einleitend darauf hingewiesen, dass für das bisherige Baugrundstück Kat.-Nr. 1 und das Nachbargrundstück Kat.-Nr. 2 eine neue Parzellierung geplant und das neue Bauprojekt darauf ausgerichtet sei. Erwähnt wird zudem, dass der Grundeigentümer der Nachbarparzelle zu gewissen Punkten der Baueingabe seine Zustimmung gegeben habe und also angenommen werden könne, dass unter den Nachbarn Einigkeit betreffend die Grenzmutation bestehe, welche vor Baufreigabe aber noch zu vollziehen sei.

In der Folge wurde ein entsprechender Mutationsplan erstellt sowie ein Tauschvertrag aufgesetzt, welcher am ... April 2019 öffentlich beurkundet worden ist. In Letzterem wird in Ziff. I einleitend festgehalten, dessen Hintergrund sei die von der Baukommission D am ... September 2017 erteilte Baubewilligung, welche auf die "neue gemeinsame (begradigte) Eigentumsgrenze" ausgerichtet sei. Umgesetzt wurde die Grenzbegradigung gemäss Ziff. II des Tauschvertrags und gemäss Mutationsplan durch den gegenseitigen Tausch einer Landfläche im Grenzbereich im Ausmass von 76 m². Der Tausch erfolgte gemäss Ziff. III wettauf; d.h. keine Partei hatte der anderen eine Aufzahlung zu leisten.

d) Die Rekurrenten machen geltend, die Mutation habe nicht dem Tausch von Bauland gedient. Beabsichtig sei einzig gewesen, die Überbaubarkeit der Liegenschaft E-Strasse 48 zu verbessern, was freilich auch mit einer Verbesserung der künftigen Baumöglichkeiten betreffend die Liegenschaft E-Strasse 46 einhergehe. Es sei lediglich die Grenze verändert und nichts getauscht worden. Es seien "absolut nicht überbaubare Drei- und Vierecke" gegenseitig abgetreten worden, wobei das Grundstück F-Strasse 46 bergseitig und das Grundstück F-Strasse 48 strassenseitig etwas erhalten habe. Die Bezeichnung des Vertrags ändere nichts daran, dass die

Parteien eine Grenzbereinigung und nicht einen gewöhnlichen Tausch hätten ausführen wollen. Die Grenzbereinigung sei sinnvoll gewesen; sie habe schliesslich bewirkt, dass eine vernünftige, kernzonenangepasste Überbauung habe erstellt werden können. Sämtliche einschlägigen Voraussetzungen für die Qualifikation der Mutation als steuerprivilegierter Grenzbereinigung seien erfüllt.

e) Die Grundsteuerkommission D begründet ihre gegenteilige Ansicht im Einspracheentscheid damit, dass eine "zonenkonforme und zweckmässige Überbauung" der rekursbetroffenen Grundstücke an der E-Strasse 46 und 48 bereits vor dem Tausch "absolut gewährleistet und möglich" gewesen sei. Der Tausch habe ausschliesslich der Realisierung eines noch grösseren Bauprojekts auf dem neuen Grundstück Kat.-Nr. 4 gedient. Ohne den Tausch hätte zwar ein etwas kleineres Bauprojekt vorgesehen werden müssen, doch sei eine zweckmässige Überbauung durchaus möglich gewesen. Der Tausch habe mithin lediglich der Optimierung der beiden Nachbargrundstücke gedient. Die beiden getauschten "Teilgrundstücke" dürften bei alledem nicht für sich allein betrachtet werden; es seien die beiden ursprünglichen Grundstücke zu beurteilen. Es lasse sich nicht sagen, dass auf den beiden ursprünglichen Grundstücken mit Flächen von jeweils über 1'000 m² mit dem bisherigen Grenzverlauf keine zweckmässigen Überbauungen möglich gewesen wären. Daran ändere nichts, dass die Baukommission D angeregt habe, einen anderen/optimaleren Grenzverlauf zu prüfen und dadurch die Projektierung etwas länger gedauert habe und dass der erfolgte Landtausch die Bewilligung des letztlich realisierten grösseren Projekts ermöglicht habe. Wohl sei es so, dass mit dem Tausch eine Verbesserung der Überbaubarkeit erreicht worden sei. Die zweckmässige Überbaubarkeit sei indes schon mit dem bisherigen Grenzverlauf möglich gewesen, einfach in einem etwas kleineren Umfang. Die Voraussetzungen für einen Steueraufschub infolge Grenzbereinigung seien damit nicht erfüllt.

f) Die Begradigung einer Grenze zwischen zwei Grundstücken hat nach den Gesetzen der Geometrie immer zur Folge, dass von einem Grundstück etwas Land zum Nachbargrundstück wechselt und umgekehrt. Mithin ist vorliegend durchaus von einem Landtausch auszugehen, ist der entsprechende öffentlich beurkundete Tauschvertrag korrekt bezeichnet worden und hatte dieser also zwei Handänderungen zur Folge, welche grundsätzlich die Grundstückgewinnsteuer auslösen. Wenn nun aber der Landtausch allein einer Grenzbereinigung diene bzw. als solche qualifiziert, kommt es zum Steueraufschub. Auf Letzteres weisen auch die Zürcher Notariate hin, indem

sie festhalten, dass Tauschverträge grundsteuerrechtlich zwar wie Kaufverträge zu behandeln seien, jedoch ein Aufschub verlangt werden könne, wenn die Landumlegung einzig der Grenzbereinigung diene (vgl. www.notariate.zh.ch/deu/grundbuch/weitere-eigentums-shy-aenderungen/tausch/).

Der vorstehend erwähnte Mutationsplan zeigt bildlich unmissverständlich auf, dass der hier zu beurteilende Sachverhalt als Grenzbereinigung qualifiziert:

[...]

Zwei an der E-Strasse gelegene, zwei Bautiefen umfassende (und deshalb langgezogenen) Nachbargrundstücke weisen eine gemeinsame Grenze auf, welche etwa in der Mitte geknickt ist. Bis zur Mitte verläuft die Grenze dabei (normalüblich) senkrecht zur E-Strasse; nach der Mitte ändert die Grenze ihre Ausrichtung im Winkel von gut 30° in Richtung G-Strasse 46. Solche "geknickte Grenzen" finden sich häufig in Kernzonen, wo ältere Bauten aus früheren Zeiten und Bauvorschriften das Ortsbild prägen. Vorliegend zeigt sich, dass die zweigliedrige langgezogene Altbaute auf dem Grundstück Kat.-Nr. 1 schräg zur Strasse stand und selber geknickt war; entsprechen geknickt war (bei regelmässigem Grenzabstand) auch die Grenze zum Nachbargrundstück. Die auf dem letzteren bestehende Altbaute ist demgegenüber rechtwinklig zur E-Strasse ausgerichtet und weist dementsprechend einen unregelmässigen Abstand zur gemeinsamen geknickten Grenze auf. Nachdem die Rekurrenten Nrn. 1 und 2 den Entschluss gefasst hatten, die (schräge/geknickte) Altbaute abzubauen, machte die geknickte Grenze keinen Sinn mehr bzw. erschwerte die auf die alte Bausubstanz ausgerichtete Parzellenform eine neue Überbauung. Eine Grenzbereinigung lag in dieser Ausgangslage auf der Hand und war auch sehr einfach zu bewerkstelligen; die Richtungsänderung in der Mitte der gemeinsamen Grenze musste eliminiert werden (= Landverlust Kat.-Nr. 1) und im Gegenzug musste die gemeinsame Grenze etwas in Richtung F-Strasse 46 verschoben werden (= Landverlust Kat.-Nr. 2). Resultat war eine gemeinsame gerade Grenze, welche nun senkrecht zur F-Strasse verläuft und zur Folge hat, dass sich beide Grundstücke als Rechtecke präsentieren, was die Überbaubarkeit mit Blick auf einzuhaltende Grenzabstände und die Platzierung der Baukörper erleichtert. Die ganze Korrektur erforderte bei alledem lediglich den Abtausch von 76 m² Land im Grenzabstands- bzw. Vorgartenbereich. Damit ist auch gesagt, dass die Grundeigentümer im Wesentlichen vor und nach der Mutation in etwa über die glei-

chen Grundstücke mit unveränderter Fläche verfügen; geändert hat lediglich die Parzellenform.

g) Rein technisch bzw. architektonisch liegt nach dem Gesagten klarerweise eine Grenzbereinigung vor. Es fragt sich damit lediglich noch, ob Gründe ersichtlich sind, unter Grenzbereinigung im Sinn der Aufschubtatbestände in § 216 Abs. 3 lit. c StG etwas anderes zu verstehen. Die Grundsteuerkommission bringt als solchen Grund primär vor, dass auch ohne die in Frage stehende Grenzbereinigung eine zweckmässige Neuüberbauung möglich gewesen wäre. Unter Hinweis auf die bereits erwähnte Kommentarstelle (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 238) macht sie geltend, dass Grenzbereinigungen zwar auch dann zu privilegieren seien, wenn die daran beteiligten Grundstücke schon vor der Grenzbereinigung überbaubar (oder überbaut) waren; dies jedoch nur, wenn vor der Landumlegung eine *zweckmässige* Überbauung nicht möglich gewesen sei. Letzteres sei hier nicht der Fall.

aa) Die Grundsteuerkommission interpretiert die besagte Kommentarnote falsch. In dieser wird die Aussage, wonach Grenzbereinigungen auch bei überbaubaren (oder überbauten) Nachbargrundstücken zu privilegieren seien, einleuchtend mit dem Hinweis auf das PBG erklärt, welches von einer Grenzbereinigung ja auch ausgehe, wenn vor der Landumlegung eine *zweckmässige* Überbauung nicht möglich gewesen sei. Diese Erklärung erfolgt dabei auch vor dem Hintergrund, dass in der Vornote (N 235) der Begriff der Grenzbereinigung im Steuerrecht mit demjenigen im Baurecht (PBG) gleichgesetzt wird. Diese steuerliche Begriffsorientierung am Baurecht erscheint allerdings insoweit heikel, als folgender Unterschied zu beachten ist:

§ 178 Abs. 1 PBG lautet: Hindern der Grenzverlauf oder Baulinien eine zweckmässige Überbauung einzelner Grundstücke, kann ein Abtausch von selbstständig nicht überbaubaren Grundstückteilen verfügt werden, sofern dies keine unzumutbaren Nachteile für die beteiligten Grundeigentümer mit sich bringt. Das entsprechende Verfahren für eine Grenzbereinigung wird gemäss § 181 Abs. 1 PBG auf Gesuch eines Grundeigentümers oder, wo die bauliche Entwicklung und der Erschliessungsplan es als wünschbar erscheinen lassen, durch den Gemeinderat von Amtes wegen durchgeführt.

Die Grenzbereinigung wird im 4. Abschnitt des PBG zusammen mit der Quartierplanung und der Gebietssanierung geregelt, weil sie wie letztere Institute dazu

dient, die Voraussetzungen für eine der planungs- und baurechtlichen Ordnung entsprechende Nutzung zu schaffen. Mit letzterem Ziel kann die Grenzbereinigung deshalb von der örtlichen Baubehörde auch gegen den Willen des benachbarten Grundeigentümers verfügt werden. In diesem letzteren Zusammenhang ist die Vorgabe in § 178 Abs. 1 PBG zu sehen, wonach eine solche (hoheitliche) Verfügung aber nur möglich ist, wo der Grenzverlauf eine *zweckmässige* Überbauung eines einzelnen Grundstücks verunmöglicht. Ein bauwilliger Grundeigentümer kann gestützt auf § 178 Abs. 1 PBG mithin nicht jede beliebige Grenzänderungen durchboxen, um dergestalt bereits bestehende gute Überbaumöglichkeiten seines Grundstücks noch zu optimieren. Das Attribut der Zweckmässigkeit in § 178 Abs. 1 PGB schützt also gewissermassen die Grenzen der Nachbargrundstücke. Im vorliegenden Fall ist wohl eher davon auszugehen, dass die Rekurrenten Nrn. 1 und 2 die in Frage stehende Grenzbereinigung nicht gegen den Willen des Rekurrenten Nr. 3 hätten durchbringen können. Darauf kommt es indes nicht an, denn die steuerrechtliche Ausgangslage ist eine andere.

bb) Im Recht der Grundstückgewinnsteuer ist die Grenzbereinigung den Steueraufschubtatbeständen zugeordnet. Letztere tragen dem Umstand Rechnung, dass ein bei einer Handänderung erzielter Gewinn letztlich gar nicht realisiert wird. Kein Gewinn wird in diesem Sinn auch realisiert, wenn sich zwei Nachbarn wie vorliegend darauf einigen, durch den Abtausch von wenigen Quadratmetern Land die gemeinsame Grenze ihrer Grundstücke zu begradigen. Wohl braucht es dazu im Ergebnis zwei Handänderungen, anlässlich welcher isoliert betrachtet (mit Blick auf die stetig steigenden Landpreise) auch Gewinn durch Landverkauf erzielt wird. Der erzielte Gewinn wird jedoch zeitgleich in den spiegelbildlichen Landankauf wieder investiert. Unter dem Strich hat nach der Grenzbereinigung jeder Grundeigentümer im Wesentlichen am gleichen Ort das gleich grosse Grundstück wie zuvor und dabei auch keinen Gewinn realisiert. Die latente Gewinnsteuer auf den getauschten (selbständig nicht überbaubaren) Landflächen bleibt dabei erhalten; bildlich gesprochen wechseln diese Flächen lediglich den Standort im grenznahen Vorgarten.

Vor diesem Hintergrund lässt sich nun nicht sagen, ein Steueraufschub infolge Grenzbereinigung im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. c StG sei nur in Fällen zu gewähren, wo im Sinn von § 178 Abs. 1 PBG eine Grenzbereinigung für das Erstellen einer *zweckmässigen* Überbauung unumgänglich und von der Baubehörde zu verfügen ist. Der Steueraufschubtatbestand der Grenzbereinigung muss auch Grenzbereinigungen der

hier zu beurteilenden Art miteinschliessen, wo Nachbarn einvernehmlich eine gemeinsame Grenze mit Blick auf eine bessere Überbaubarkeit ihrer Grundstücke unter Abtausch von wenigen Quadratmetern Land begradigen. Die bau- und planungsmässige "Zweckmässigkeit" im Sinn von § 178 Abs. 1 PBG braucht mithin von den Gemeindesteuerbehörden beim Aufschubtatbestand Grenzbereinigung nicht beurteilt zu werden, wozu sie im Übrigen auch kaum in der Lage wären.

cc) Im vorliegenden Fall kommt hinzu, dass die Grenzbereinigung vom Bauamt D gemäss unbestrittenem Sachverhalt erwünscht war; sie beruht also nicht nur auf privaten Interessen der Grundeigentümer. Hintergrund dafür ist die Lage der rekursbetroffenen Grundstücke in der Kernzone von D.

Kernzonen umfassen schutzwürdige Ortsbilder, wie Stadt- und Dorfkerne oder einzelne Gebäudegruppen, die in ihrer Eigenart erhalten oder erweitert werden sollen (§ 50 Abs. 1 PBG). Aus diesem Grund können die Gemeinden in ihren Bau- und Zonenordnung auch spezielle Bauvorschriften für ihre Kernzone erlassen (z.B. den Bau auf die Strassen- oder Grundstücksgrenze zulassen; vgl. § 52 Abs. 2 PBG) und gelten allgemein in Kernzonen mit Blick auf den Ortsbildschutz höhere Anforderungen an die Gestaltung von Neubauten (vgl. § 238 Abs. 1 und 2 PBG).

Das öffentliche Interesse am Ortsbildschutz in der Kernzone kann naturgemäss mit den Interessen der Grundeigentümer kollidieren, auf ihren Grundstücken (trotz z.B. schwieriger Parzellenform und Rücksichtnahme auf die gewachsene Gebäudestruktur in der Nachbarschaft) eine optimale Ausnützung zu erzielen. Vorliegend wurde in dieser Ausgangslage ein erstes Bauprojekt im Rahmen einer Vorprüfung zurückgewiesen. Danach suchte der Architekt der Bauherrschaft mit der Baubehörde das Gespräch, unterbreitete dieser mehrere Varianten und wurde schliesslich die Lösung mit der Grenzbereinigung gefunden und von der Baubehörde favorisiert. Wenn sich in dieser Ausgangslage die Bauherrschaft mit dem Nachbareigentümer privat um eine Grenzbereinigung bemühte und eine solche in der Folge zustande kam, hat diese also gleichwohl einen baurechtlichen Hintergrund, indem sie etwa eine bessere Platzierung der möglichen Baukörper zwecks Rücksichtnahme auf die Kernzonenumgebung ermöglichte. Unter diesen Umständen steht die Auffassung der örtlichen Steuerbehörde, wonach auch ohne Grenzbereinigung eine zweckmässige Überbauung hätte erstellt werden können, in gewissem Widerspruch zur Auffassung der örtlichen Baubehörde, welche diese Grenzbereinigung aus öffentlichem Interesse (Ortsbildschutz) wünschte.

Nach dem bereits Gesagten ist beim Aufschubtatbestand Grenzbereinigung nicht auf die Zweckmässigkeit im Sinn von § 178 Abs. 1 PBG abzustellen. Dass das ursprüngliche Grundstück Kat.-Nr. 1 trotz problematischer Parzellenform und damit einhergehenden Schwierigkeiten der Baukörperplatzierung letztlich wohl auch "irgendwie zweckmässig" hätte überbaut werden können, ist deshalb unerheblich.

dd) Schliesslich ist noch auf das Argument der Grundsteuerkommission einzugehen, wonach bei der Frage, ob die Voraussetzungen für einen Steueraufschub infolge Grenzbereinigung vorliegend gegeben sind, die getauschten Teilgrundstücke nicht alleine betrachtet werden dürften, sondern die beiden ursprünglichen Grundstücke zu beurteilen seien.

Dem ist Folgendes entgegenzuhalten: Es trifft zu, dass mit der vorgenommenen Grenzbereinigung die Überbaumöglichkeiten der beiden Nachbargrundstücke verbessert worden sind. Damit ist durchaus auch davon auszugehen, dass die Grenzbereinigung deren Wert gesteigert hat. Diese Wertsteigerung wirkt sich aber erst dann auf einen steuerbaren Grundstücksgewinn aus, wenn die (grenzbereinigten) Grundstücke dereinst veräussert werden. Um Letzteres geht es hier nicht; zu beurteilen sind lediglich zwei spiegelbildliche Handänderungen aus einem Landabtausch von 76 m² im Grenzabstandsbereich. Nur die Gewinne aus den beiden für den Tausch notwendigen Veräusserungen (also die Differenz aus dem Wert der Landfläche von 76 m² per Tauschdatum und dem entsprechenden Wert vor 20 Jahren) könnten also überhaupt besteuert werden. Weil nun aber diese Gewinne nicht realisiert werden bzw. die Grundstücke nach der Grenzbereinigung in unveränderter Grösse und unveränderter latenter Steuerlast weiterbestehen (vgl. vorstehend lit. cc), sieht § 216 Abs. 3 lit. c StG den Steueraufschub vor.

h) Nach alledem steht fest, dass die Grundsteuerkommission D den Rekurrenten den Steueraufschub infolge Grenzbereinigung zu Unrecht verweigert hat. Die angefochtenen Einspracheentscheide sind damit aufzuheben und es ist festzustellen, dass eine aus den beiden streitbetroffenen Handänderungen resultierende Grundstücksgewinnsteuer aufgeschoben wird.

4. a) Dies Erwägungen führen zur Gutheissung des Rekurses.

b) Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Den obsiegenden Rekurrenten ist sodann keine Parteient-schädigung zuzusprechen. Zwar wurde der vorliegende Rekurs von einem Rechtsan-walt verfasst (dem Rekurrenten Nr. 3); dieser stritt jedoch in eigener Sache, welche zudem keinen besonderen Aufwand erforderte (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Einspracheentscheide der Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D vom 25. November 2019 werden aufgehoben. Es wird festgestellt, dass die Grundstückgewinnsteuer betreffend die beiden Handän-derungen aus Landtausch an der E-Strasse 46 und 48 in D (76 m² von Kat.-Nr. 2 nach Kat.-Nr. 4 und 76 m² von Kat.-Nr. 1 nach Kat.-Nr. 3) aufgeschoben wird.
2. [...]