

# **ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2016.41 vom 28. August 2014**

ZH Steuerrekursgericht, 2014-08-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_GR.2016.41](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2016.41)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2016.41 du 28 août 2014

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2016.41 del 28 agosto 2014

## **Regeste**

Vertrauensschutz; Wiedererwägung; Verkehrswert vor 20 Jahren. Eine "provisorische Grundstückgewinnsteuerverfügung", welche auf die "definitive Veranlagung durch die zuständige Behörde" hinweist, begründet kein schutzwürdiges Vertrauen (E. 2). Während der laufenden Einsprachefrist kann die zuständige Behörde eine Veranlagung zu Gunsten und zu Lasten des Pflichtigen widerrufen (E. 4a). Legt die Veranlagungsbehörde ohne jede Untersuchung der Planungsgeschichte dem Verkehrswert eines Baugrundstücks am Stichtag vor 20 Jahren den Schätzwert für Landwirtschaftsland zugrunde, liegt ein qualifizierter Untersuchungsmangel vor (E. 4d).

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Der Veranlagungsentscheid vom 10. Juni 2014 bezüglich der Grundstückgewinnsteuer im Zusammenhang mit der durch öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom ... 2014 vollzogenen Handänderung des Grundstücks Kataster-Nr. ..., Grundbuch H, sei aufzuheben.

### **E. 3**

Es sei festzustellen, dass der Veranlagungs-Entscheid vom Mai 2014 rechtsverbindlich ist.

### **E. 4**

Es sei die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 31'900.- festzusetzen.

### **E. 5**

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates." 2 GR.2016.41

- 3 - Der Gemeinderat liess am 6. Februar 2017 – unter Zusprechung einer Parteientuschädigung – Abweisung des Rechtsmittels beantragen. Mit Stellungnahme zur Rekursantwort vom 27. März 2017 hielt der Pflichtige an seinem Standpunkt fest. Die Rekursgegnerin liess sich nicht mehr vernehmen. Mit Präsidialverfügung vom 29. Juni 2017 lud das Steuerrekursgericht den Rekurrenten ein, die in der Rekursschrift erwähnte "E-Mail vom 4. Februar 2014, I/J (Bel. 2, bei den Vorakten)" sowie den "Kaufvertrag vom ... 2014 (Bel. 3, bei den Vorakten)" einzureichen. Diese Unterlagen gingen am 3. Juli 2017 beim Gericht ein. Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird laut Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) bzw. § 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 Aufwendungen) übersteigt. b) Als Erwerbspreis gilt nach § 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 Steuerpflichtige laut § 220 Abs. 2 StG den Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren zur Anrechnung bringen. 2. Zunächst liegt die Frage im Streit, ob der Veranlagungsentscheid vom 15. Mai 2014 dem Pflichtigen zugestellt resp. eröffnet worden ist. 2 GR.2016.41

- 4 - a) In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass der Vertreter des Pflichtigen (J, von [der auch als Mäkler beauftragten] K, vgl. Reservationsvereinbarung vom ... 2014, den an ihn am 16. Mai 2014 versandten Entscheid vom 15. Mai 2014 nicht abgeholt hat. Daraufhin retournierte die Post die Sendung am 26. Mai 2014 an das Gemeindesteu- eramt. Während die Rekursgegnerin daraus ableitet, dass der ursprüngliche Entscheid vor seiner Eröffnung gar nicht existiere, geht der Pflichtige von einer zwar gescheiter- ten, aber trotzdem gültigen Zustellung aus. b) Nimmt der Adressat eine eingeschriebene Postsendung nicht in Empfang, so gilt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung bzw. § 9 Abs. 2 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) der letzte Tag einer siebentägigen Abholfrist als fingiertes Zustelldatum (so genannte Zustellungsfiktion), sofern er mit einer Zustellung rechnen musste (BGr, 11. April 2013, 2C\_565/2012, E. 2). Letzteres ist während eines laufenden bzw. hängigen Verfahrens der Fall. c) Vorliegend sind die Voraussetzungen für die Anwendung der Zustellungs- fiktion klarerweise erfüllt, weil zwischen den Parteien spätestens nach der Einreichung der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer am 15. April 2014 und der dies- bezüglichen E-Mail der Steuersekretärin (I) an den Vertreter vom 16. April 2014 betref- fend Nichtgewährung zweier darin geltend gemachter Aufwendungen ein Verfahrens- /Prozessrechtsverhältnis bestand. Mithin hatte der Pflichtige mit einer Zustellung zu rechnen und gilt daher der Veranlagungsentscheid vom 15. Mai 2014 dem Pflichtigen zufolge Nichtabholen der Sendung in Anwendung der Zustellungsfiktion als am letzten Tag der siebentägigen Abholfrist gültig eröffnet. Unter diesen Umständen stellt sich die Frage, ob die Rekursgegnerin am 10. Juni 2014 in der gleichen Sache – zuungunsten des Pflichtigen – einen neuen Veranlagungsentscheid fällen durfte. 3. a) Unangefochten gebliebene und damit formell rechtskräftig gewordene Verfügungen sind nicht schon deshalb nachträglich abzuändern, weil sich ergibt, dass sie an einem ursprünglichen Rechtsfehler leiden. Auszugehen ist vielmehr vom Grund- satz, dass Veranlagungsverfügungen mit dem Ablauf der Rechtsmittelfrist in Rechts- kraft erwachsen, sodass darauf nur noch unter besonderen Voraussetzungen zurück- gekommen werden kann. Das harmonisierte kantonale Steuerrecht, das insofern mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmt, kennt einen numerus clausus von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen sol- 2 GR.2016.41

- 5 - chen Entscheid zurückzukommen. Bei diesen Gründen handelt es sich um die Revisi- on, die Berichtigung sowie die Nachsteuer. Weitere Aufhebungs- oder Abänderungs- gründe sind ausgeschlossen; insbesondere bleibt für die im übrigen Verwaltungsrecht bekannte Wiedererwägung kein Raum (BGr, 24. Februar 2012, 2C\_519/2011, E. 3.3, auch zum Folgenden). Indes kann die Steuerbehörde auf eine (noch) unangefochtene Verfügung während der laufenden Rechtsmittelfrist zurückkommen, ohne an besonde- re Voraussetzungen gebunden zu sein. Macht die Behörde vom Widerrufsrecht ge- brauch und

erlässt sie eine neue Verfügung (Zweitverfügung), so wird die rektifizierte Erstverfügung in gleicher Weise von Gesetzes wegen durch die Zweitverfügung ersetzt, wie ein Einspracheentscheid die mit Einsprache angefochtene Verfügung ersetzt (nämliches gilt auch für während laufender Beschwerde-/Rekursfrist korrigierte Einspracheentscheide). Die Praxis zur Frage der Wiedererwägung von Amtes wegen ("Widerruf") unter dem seinerzeitigen Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; BS 6 390; insb. BGE 121 II 273, E. 1a/bb) gilt im Bereich des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 und des harmonisierten kantonalen Steuerrechts entsprechend weiter (BGr, 19. März 2013, 2C\_596/2012, E. 2.2 f. = STE 2013 B 97.11 Nr. 28; BGr,

#### **E. 7**

Juni 2011, 2C\_156/2010, E. 3.1 = STE 2011 B 26.13 Nr. 27). b) Vorliegend wurde der Veranlagungsentscheid vom 15. Mai 2014 andernfalls an den Vertreter versandt und nach nicht erfolgter Abholung am 26. Mai 2014 an die Rekursgegnerin retourniert. Aus den Akten ergibt sich nicht, wann die Abholungseinladung dem Vertreter hinterlegt wurde. Wäre dies frühestens am Samstag, 17. Mai 2014 geschehen (bei Postfachzustellung), wäre die siebentägige Abholungsfrist am darauffolgenden Samstag, 24. Mai 2014 abgelaufen und gleichentags die Zustellungsfiktion eingetreten (vgl. E. 2b), mit der Folge, dass die 30-tägige Einsprachefrist am 25. Mai 2014 zu laufen begonnen und am 23. Juni 2014 geendet hätte (Art. 48 Abs. 1 StHG bzw. § 211 StG i.V.m. § 140 Abs. 1 StG). Im Fall einer späteren Hinterlegung der Abholungseinladung (z.B. Montag, 19. Mai 2014) hätte sich der Ablauf der Einsprachefrist entsprechend auf ein späteres Datum verschoben. Auf jeden Fall ist der korrigierende Veranlagungsentscheid vom 10. Juni 2014 (versandt am

#### **E. 11**

Juni 2014) noch rechtzeitig während der laufenden Einsprachefrist erfolgt und hat, da es hierfür keiner besonderen Voraussetzungen bedurfte, den früheren Veranlagungsentscheid vom 15. Mai 2014 ohne weiteres ersetzt; ein ausdrücklicher schriftlicher Hinweis betreffend Ersatz des Erstentscheids (Wiedererwägung/Widerruf/Aufhebung etc.) war daher nicht erforderlich. 2 GR.2016.41

- 6 - 4. a) Nach Auffassung des Pflichtigen könne ihm der Veranlagungsentscheid vom 10. Juni 2014 sodann nicht entgegengehalten werden, weil die Rekursgegnerin aus Gründen des Vertrauensschutzes an den provisorischen Veranlagungsentscheid vom 3. Februar 2014 gebunden sei. Hierzu bringt der Pflichtige einsprache-/rekursweise vor, sein damaliger Vertreter habe vorgängig zum Abschluss des Kaufvertrages beim zuständigen Gemeindesteueramt C um Bekanntgabe der voraussichtlich anfallenden Grundstückgewinnsteuer ersucht. Das Gemeindegemeindesteueramt sei diesem Ansinnen nachgekommen und habe in der "Provisorische(n) Grundstücksgewinnsteuerverfügung vom 03.02.2014" den Steuerbetrag auf Fr. 31'900.- festgesetzt und im E-Mail vom 4. Februar 2014 die Richtigkeit der provisorisch veranlagten Grundstückgewinnsteuer erneut bestätigt. Im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft habe er sich zum Verkauf entschlossen. Bei der provisorischen Grundstücksgewinnsteuerverfügung handle es sich um einen Vorbescheid gemäss Merkblatt des kantonalen Steueramts betreffend Begehren um amtliche Auskünfte und Vorbescheide vom 13. Oktober 2008 (ZStB Nr. 30/500; im Folgenden Merkblatt), dem in einem nachfolgenden Einschätzungsverfahren Verbindlichkeit zukomme, wenn wie vorliegend die Voraussetzungen des Grundsatzes von Treu und Glauben erfüllt sind. b) Der

Gemeinderat erwog in der Rekursantwort (wie zuvor im Einspracheentscheid), dass sich der Pflichtige im Vorfeld der Veräusserung nach den bei einem Verkauf anfallenden mutmasslichen Grundstücksgewinnsteuern erkundigt habe. Die Steuersekretärin habe mittels einer provisorischen Berechnung vom 3. Februar 2014 einen mutmasslichen Steuerbetrag von Fr. 31'900.- ermittelt, der bei einem Verkauf des Grundstücks zum Preis von Fr. 870'000.- anfallen würde, und dies dem Vertreter des Pflichtigen mitgeteilt. Die Auskunft sei als "provisorische Grundstücksgewinnsteuerverfügung" bezeichnet und mit dem Hinweis versehen worden, dass die definitive Veranlagung nach der Eigentumsübertragung durch die zuständige Behörde erfolge. Die erteilte Auskunft sei daher nicht vorbehaltlos erfolgt, weshalb sich der Pflichtige nicht darauf berufen könne. Ferner sei der Fehler so gravierend, dass das Legalitätsprinzip dem Vertrauensschutz vorgehe. c) Laut Merkblatt stellen steueramtliche Vorbescheide Auskünfte ohne Verfügungscharakter dar (C. I.). Anfragen zur Grundstücksgewinnsteuer sind an das Gemeindesteuernamt der Liegenschaftsgemeinde zu richten (C. II. 5.) und zur raschen und 2 GR.2016.41

- 7 - verbindlichen Bearbeitung des Antrags auf Erteilung eines Vorbescheids mit den notwendigen Angaben zu versehen (C. III.). Betreffend Verbindlichkeit von steueramtlichen Vorbescheiden hält das Merkblatt sodann fest (C. IV.): "Ein steueramtlicher Vorbescheid entfaltet seine Wirkung im nachfolgenden Einschätzungsverfahren, sofern und soweit dies durch den Grundsatz von Treu und Glauben geboten ist (BGE 121 II 479; Verwaltungsgericht Zürich 7.6.2006, StE 2006 B 25.6 Nr. 54, Erw. 3.1.3). Dies ist der Fall, wenn - die Behörde ohne Vorbehalt einer bestimmten Person eine Auskunft in Bezug auf einen konkreten, korrekt und vollständig dargelegten Sachverhalt erteilt hat, - die Behörde für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn sie die steuerpflichtige Person aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten konnte, - die steuerpflichtige Person die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte, - die steuerpflichtige Person im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können, und - wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunfterteilung keine Änderung erfahren hat. Sind diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt, und hat sich der Sachverhalt im Zeitpunkt der Anfrage nicht bereits verwirklicht, wird die mit dem steueramtlichen Vorbescheid festgelegte steuerliche Beurteilung im Einschätzungsverfahren grundsätzlich nicht mehr in Wiedererwägung gezogen, selbst wenn sich die Auskunft im Nachhinein als unrichtig erweisen sollte. Hingegen muss die Einschätzung bei Abweichungen vom dargestellten Sachverhalt oder bei Änderungen der gesetzlichen Grundlagen und Rechtsprechung, welche der Beurteilung zugrunde liegen, aufgrund der im Zeitpunkt der Einschätzung anwendbaren Rechtsgrundlagen vorgenommen werden. Bei Änderungen der Einschätzungspraxis, welche der Beurteilung zugrunde liegt, entfällt die Bindungswirkung, aber erst für die Zukunft. In diesen Fällen besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit zur Kontaktaufnahme mit dem kantonalen Steueramt zwecks Anpassung des steueramtlichen Vorbescheids an die aktuelle Einschätzungspraxis." d) Nach § 209 Abs. 1 i.V.m. § 210 Abs. 1 StG obliegt dem Gemeindesteuernamt lediglich die Vorbereitung der Einschätzung und stehen ihm keinerlei Entscheidungsbefugnisse hinsichtlich der Einschätzung der Grundsteuern zu. Im Entscheid vom 27. Oktober 1999 (SB.1999.00041) erkannte das Verwaltungsgericht aber, dass das Vertrauen des durch einen Treuhänder vertretenen Steuerpflichtigen zu schützen sei, wenn der ausdrücklich um einen Vorbescheid angegangene Gemeindesteuersekretär

unzuständigerweise, schriftlich und vorbehaltlos eine inhaltlich falsche Auskunft über allfällige Grundsteuerfolgen eines bestimmten Rechtsgeschäfts erteilt habe (RB 1999 Nr. 144). 2 GR.2016.41

- 8 - e) Im Licht des vorgenannten Verwaltungsgerichtsentscheids darf der Pflichtige dann auf die Auskunft eines Gemeindesteuerssekretärs vertrauen, wenn er diesen in guten Treuen als zuständig betrachten durfte. Weil die Steuersekretärin der Rekursgegnerin vorliegend auf die nach der Eigentumsübertragung vorzunehmende "definitive Veranlagung ... durch die zuständige Behörde" hingewiesen hat, hat sie damit einen Vorbehalt angebracht, der kein schutzwürdiges Vertrauen begründen kann. Daran ändert nichts, dass die "Provisorische Grundstückgewinnsteuerverfügung vom 03.02.2014" die massgebenden Steuerfaktoren aufführt. Denn der Pflichtige musste – trotz der Sachkunde der Steuersekretärin – damit rechnen, dass der Gemeinderat als zuständige Veranlagungsbehörde zu einer abweichenden Beurteilung gelangte. Ebenso wenig lässt sich der E-Mail der Steuersekretärin vom 4. Februar 2014 an den damaligen Vertreter des Pflichtigen eine vertrauensbegründende Zusage entnehmen. Schliesslich hält Ziffer 6 der weiteren Bestimmungen des Kaufvertrags vom ... 2014 fest, dass das Steueramt die aus der Handänderung allfällig resultierende Grundstückgewinnsteuer "provisorisch" berechnet habe und sich der "mutmassliche Steuerbetrag" auf Fr. 31'900.- belaufe. Ohnehin setzt im Übrigen ein steueramtlicher Vorbescheid, dem im nachfolgenden Einschätzungsverfahren Bindungswirkung zukommen soll, zunächst einmal eine vorgängig erfolgte vollständige und präzise Darstellung des Sachverhalts von Seiten der ersuchenden Person voraus (betreffend weiteren notwendigen Angaben siehe Merkblatt C. III.). Zwar ist vorliegend offensichtlich, dass der Gemeindesteuerssekretärin zum Berechnen der provisorischen Grundstückgewinnsteuer vom Pflichtigen bzw. dessen Vertreter vorgängig gewisse "Grundangaben" (z.B. der beabsichtigte Verkaufspreis) kommuniziert worden sein müssen (offenbar mündlich; "Mäklerprovision (2% gemäss Besprechung)"). In den Akten finden sich indes keine Schriftstücke, aus denen ein Ersuchen des Pflichtigen um Erlass eines (förmlichen) Vorbescheids (im Sinn einer Vorausveranlagung) abgeleitet werden kann, geschweige denn die hierfür unabdingbare genaue Darstellung des Sachverhalts (ganz im Gegensatz etwa zu den in ihrem Vertrauen geschützten Steuerpflichtigen im bereits erwähnten Verwaltungsgerichtsentscheid RB 1999 Nr. 144). Aktenkundig ist lediglich eine am 4. Februar 2014 um 11.39 Uhr an die Steuersekretärin gesandte E-Mail des Vertreters des Pflichtigen, in welcher dieser fragt: "Konnten Sie in der Zwischenzeit die Grundstückgewinnsteuer für [den Pflichtigen] berechnen. Wäre toll wenn Sie mir Betrag und Konto Nr. kurz per Mail senden können.". Die angeschriebene Steuersekretärin antwortete daraufhin rund eine halbe Stunde später (E-Mail vom 4. Februar 2014, 12.16 Uhr) wie folgt: "Danke für 2 GR.2016.41

- 9 - die Anfrage, ich bin tatsächlich gerade vor Mittag fertig geworden und habe es nochmals durchgerechnet. Nach meinen Berechnungen resultiert eine GGST von Fr. 31'900 (siehe Beilage). Unsere PC Verbindung lautet: [...]". Aus dieser Konversation wird ersichtlich, dass die provisorische Grundstückgewinnsteuerverfügung mit Datum "03.02.2014" dem Vertreter im Zeitpunkt seiner Nachfrage weder bekannt war noch hätte bekannt sein können, hatte doch die Steuersekretärin die Berechnung zur Ermittlung des Steuerbetrags noch nicht einmal abgeschlossen. Erst mit E-Mail der Steuersekretärin vom 4. Februar 2014 und der offenbar als Beilage mitgesandten "Provisorische(n) Grundstückgewinnsteuerverfügung vom 03.02.2014" erhielt der Pflichtige den

mutmasslichen Grundstückgewinnsteuerbetrag mitgeteilt. Diese Mitteilung kann nach dem vorstehend Gesagten aber nicht als Vorbescheid mit Bindungswirkung qualifiziert werden. Dass der Pflichtige der provisorischen Grundstückgewinnsteuerberechnung im Übrigen selber keine Bindungswirkung beimass, ergibt sich sodann auch aus der eingereichten Steuererklärung vom 15. April 2014, macht er darin doch gänzlich neue wie auch umfassendere Anlagekosten (z.B. die ganze Mäklerprovision) geltend. Entsprechend weicht denn auch die Grundstückgewinnsteuer im Veranlagungsentscheid vom Mai 2014 von der provisorisch berechneten ab. 5. a) Weder der erste Veranlagungsentscheid vom 15. Mai 2014 noch der diesen ersetzende zweite vom 10. Juni 2014 begründen den bei den Anlagekosten berücksichtigten Verkehrswert vor 20 Jahren. Jener lässt sich aber zumindest betragsmässig für ersteren herleiten, entspricht doch der angegebene Betrag von Fr. 654'100.- demjenigen in der "Provisorische(n) Grundstückgewinnsteuerverfügung vom 03.02.2014", in welcher bei der Position Verkehrswert vor 20 Jahren die Berechnung "1055 m<sup>2</sup> x Fr. 620" angegeben ist (der Verkehrswert dürfte zudem bei den offensichtlich vorhandenen [mündlichen] Kontakten zwischen den Parteien im Vorfeld der Berechnung der provisorischen Grundstückgewinnsteuer [vgl. vorne E. 4e] wohl ebenfalls Thema gewesen sein). Warum dann aber der massgebende Verkehrswert vor 20 Jahren (am Stichtag des ... 1994) massiv von Fr. 654'100.- auf Fr. 5'275.- herabgesetzt worden ist (was eine Erhöhung der Grundstückgewinnsteuer von Fr. 31'220.- auf Fr. 160'980.- zur Folge hatte), wird im Veranlagungsentscheid vom 10. Juni 2014 nicht gesagt. Auch der den Zweitentscheid nunmehr ersetzende Einspracheentscheid hält dazu in der Prozessgeschichte lediglich Folgendes fest: "In der Zwischenzeit war bemerkt worden, dass der Veranlagungsentscheid hinsichtlich der Gewinnermittlung von einem falschen Verkehrswert vor 20 Jahren ausgegangen war." In Erwägung Nr. 3 2 GR.2016.41

- 10 - führt die Behörde einzig aus, dass "der Fehler derart eklatant" sei, gibt jedoch keinerlei nähere Erläuterung dazu ab. Sodann enthält auch die Rekursantwort mit Bezug auf den Verkehrswert vor 20 Jahren keine weiteren Ausführungen. b) Auch wenn die übrigen Akten keinen Aufschluss darüber geben, weshalb dem ersten Veranlagungsentscheid ein – massiv – unrichtiger Verkehrswert vor 20 Jahren zugrunde gelegen habe, lässt sich dies aus den von der Rekursgegnerin berücksichtigten Werten herauslesen. Denn in Anbetracht einer Fläche des veräusserten Baugrundstücks Kat.-Nr. ... von 1055 m<sup>2</sup> entspricht der zunächst angenommene Verkehrswert am Stichtag des ... 1994 einem Quadratmeterpreis von Fr. 620.-. Dieser wird nach Auffassung des Gemeinderats dem damaligen Marktpreis für (erschlossenes) Bauland im Ortsteil E entsprochen haben. Demgegenüber entspricht der im zweiten Veranlagungsentscheid vom 10. Juni 2014 eingesetzte Verkehrswert vor 20 Jahren von Fr. 5'275.- einem Quadratmeterpreis von Fr. 5.-, welcher damals wohl für Landwirtschaftsland bezahlt wurde. Wie gesagt hat der Gemeinderat im vorliegend zu beurteilenden Einspracheentscheid aber weder für den einen noch den anderen Wert eine Begründung geliefert. Eine solche wäre jedoch insbesondere schon deswegen unerlässlich gewesen, weil der abgeänderte Verkehrswert vor 20 Jahren der Anlass für den innert laufender Rechtsmittelfrist vorgenommenen Ersatz des ersten Veranlagungsentscheids war. Denn bei Einspracheentscheiden muss aus der Begründung ersichtlich sein, gestützt auf welche tatsächlichen Feststellungen und aus welchen rechtlichen Erwägungen die Behörde ihren Entscheid getroffen hat (RB 1984 Nr. 51 = StE 1984 B 101.9 Nr. 1). Er hat die für den Verfahrensausgang wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Entscheidungsgründe zu enthalten, muss sich aber nicht mit allen Parteivorbringen auseinandersetzen; es genügt, wenn sich aus den Erwägungen die Unerheblichkeit oder Unrichtigkeit des Vorbringens

mittelbar ergibt (RB 1981 Nr. 82; 1976 Nr. 62; 1968 Nr. 24). c) Massgebend fällt sodann ins Gewicht, dass aufgrund der Akten unklar ist, ob der Gemeinderat dem zweiten Veranlagungsentscheid (resp. den diesen bestätigenden Einspracheentscheid) zu Recht den Wert von Landwirtschaftsland und nicht von Bauland am Stichtag des ... 1994 zugrunde gelegt hat. aa) Der im Grundsteuerrecht allgemein geltende Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (Kongruenzprinzip) verlangt, dass sich Erlös und Anlagewert in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen. Ändert sich des- 2 GR.2016.41

- 11 - sen tatsächliche (Substanzvermehrung oder Substanzverminderung) oder rechtliche Beschaffenheit während der massgeblichen Besitzesdauer, so sind für den Erwerbzeitpunkt durch Zu- oder Abrechnungen beim Erwerbspreis bzw. den Anlagekosten vergleichbare Verhältnisse herzustellen (RB 1999 Nr. 156 = StE 2000 B 44.1 Nr. 7). Darauf ist nur dann zu verzichten, wenn die Substanzvermehrung oder -verminderung am veräusserten Grundstück die Preisbildung nachweislich nicht beeinflusst hat (RB 1998 Nr. 158 [Leitsatz]). Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 (RPG) verpflichtet die Kantone, einen angemessenen Ausgleich für erhebliche Vor- und Nachteile zu schaffen, die durch Planungen nach diesem Gesetz entstehen. Wie die Steuerrekurskommission III im Entscheid 3 GR.2003.41 vom 15. Juni 2004 (= StE 2005 B 44.12.3 Nr. 3 = ZStP 2004, 321) erörtert hat, werden im Kanton Zürich Planungsmehrwerte infolge von Einzonungen oder Aufzonungen durch die Grundstücksgewinnsteuer abgeschöpft. Im Entscheid 3 GR.2007.49 + 50 vom 25. März 2008 hat die Steuerrekurskommission III erkannt, dass diese Ordnung auf einer genügenden gesetzlichen Grundlage beruhe. Diese Auffassung hat das Verwaltungsgericht bestätigt (RB 2008 Nr. 95). Gestützt auf Art. 5 Abs. 1 RPG sind nicht nur planungsbedingte Mehrwerte, sondern auch entsprechende Minderwerte auszugleichen. Im erstgenannten Urteil vom 15. Juni 2004 hielt die Rekurskommission allgemein fest, dass während der Besitzesdauer vorgenommene Ein- oder Aufzonungen, die im Zeitpunkt der Veräusserung noch Bestand hätten, ausser Betracht fielen; als Erwerbspreis gelte somit der (hypothetische) Wert, den das fragliche Grundstück ohne die aufwertende Planungsmaßnahme gehabt hätte (StE 2005 ZH B 44.12.3 Nr. 3, E. 3d = ZStP 2004, 321 E. 3d). Diese Auffassung hat das VGr im Urteil SB.2005.00044 vom 26. Oktober 2005 in der Weise relativiert, dass bis zum Stichtag vor 20 Jahren eingetretene Wertsteigerungen zu berücksichtigen seien. Dem genannten Rechtsstreit lag der Sachverhalt zugrunde, dass der Gemeinderat ein Grundstück vom (altrechtlichen) sog. Übrigen Gemeindegebiet in die Gewerbezone einzuzonen beabsichtigte. Im umgekehrten Fall, dass ein Steuerpflichtiger (aus damaliger altrechtlicher Sicht) Bauland erworben habe, dieses (bei der nachfolgenden Anpassung der kommunalen Bau- und Zonenordnung an die Ordnung des Raumplanungsgesetzes) in der Folge nicht eingezont und später als Landwirtschaftsland veräussert werde, sei mit Bezug auf den Verkehrswert vor 20 Jahren von Bauland auszugehen (StE 2005 ZH B 44.12.3 Nr. 3, E. 3d = ZStP 2004, 321, E. 3d unter Hinweis auf StRK III, 13. Juli 1999 = StE 2000 B 44.1 Nr. 9). Für die Beurteilung der planungsrechtlichen Verhältnisse am Stichtag, die sich 2 GR.2016.41

- 12 - auf den Verkehrswert eines Grundstücks auswirken, ist ferner zu prüfen, ob eine von der Gemeinde zuvor beschlossene Änderung der Bau- und Zonenordnung schon in Rechtskraft erwachsen ist oder ob noch ein Rechtsmittelverfahren hängig ist. Schliesslich tritt eine Änderung der Nutzungsplanung laut § 2 lit. a und b des Planungs- und

Baugesetzes vom 7. September 1975 erst nach deren Genehmigung durch die Baudirektion bzw. den Regierungsrat in Kraft, was bei der Verkehrswertschätzung ebenfalls zu berücksichtigen ist (vgl. dazu BGr, 26. April 2012, 2C\_705/2011, E. 4.3.6 und 4.3.9). bb) Anstatt die gebotene Untersuchung vorzunehmen und daraufhin den aufgrund der planungsrechtlichen Lage sowie der Marktverhältnisse angemessenen Verkehrswert festzusetzen, hat die Rekursgegnerin vorschnell auf die Massgeblichkeit des Werts für Landwirtschaftsland geschlossen, den sie per Stichtag des ... 1994 auf – vergleichsweise bescheidene – Fr. 5.-/m<sup>2</sup> geschätzt hat. d) Fehlt es nach dem Gesagten an einer zuverlässigen Bewertungsgrundlage, so fragt es sich, ob eine Schätzung des Verkehrswerts vor 20 Jahren mittels Anordnung eines Amtsgutachtens durch das Steuerrekursgericht vorzunehmen oder die Sache kraft § 212 StG i.V.m. § 149 Abs. 3 StG zur gebotenen Untersuchung an die Rekursgegnerin zurückzuweisen sei. Obschon das Steuerrekursgericht im Hinblick auf eine beförderliche Verfahrenserledigung in aller Regel selbst ein Amtsgutachten einholt, erscheint vorliegend eine Rückweisung – im Hinblick auf einen geringeren Verfahrensaufwand und eine mögliche Verständigung zwischen den Parteien – als sachgerecht. Aufgrund dieser Erwägungen ist der angefochtene Einspracheentscheid in teilweiser Gutheissung des Rekurses aufzuheben und ist die Sache zur weiteren Untersuchung und Neuurteilung an die Rekursgegnerin zurückzuweisen. 6. Nach der neueren Rechtsprechung gilt eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang in Bezug auf die Kosten- und Entschädigungsregelung als Obsiegen der rechtmittelführenden Partei – und zwar unabhängig davon, welche Anträge diese gestellt hat (BGr, 28. April 2014, 2C\_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 28. August 2014, VB.2014.00106, E. 2.3). Die Gerichtskosten sind deshalb der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG), welcher von vorneherein keine Parteientschädigung zusteht. Vielmehr hat diese dem Pflichtigen eine solche Vergütung in angemessener Höhe von Fr. 3'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) auszurichten 2 GR.2016.41

- 13 - (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/ 6. September 1987; VRG). 7. Der vorliegende Rückweisungsentscheid stellt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts einen Zwischenentscheid dar (BGE 133 II 409, E. 1.2). Soweit eine Partei diesen 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 [BGG]).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.