

ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2023.23 vom 20. April 2016

ZH Steuerrekursgericht, 2016-04-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2023.23

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2023.23 du 20 avril 2016

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2023.23 del 20 aprile 2016

Regeste

Die Pflichtigen sind Eigentümer der Grundstücke X und Y in derselben Gemeinde. Die Teilrevision der kommunalen Nutzungsplanung umfasste einen flächengleichen Bauzonenabtausch zwischen der Kernzone (Grundstück X) und der Landwirtschaftszone (Grundstück Y), verbunden mit dem Abbruch des Gebäudes auf X. Die Gemeinde berücksichtigte beim Verkauf des Grundstücks Y für Fr. 690'000 als Verkehrswert von vor 20 Jahren den Bodenpreis von Landwirtschaftsland (= rund Fr. 8'000). Die Aufzoning des Grundstücks Y stelle einen unverdienten Wertzuwachs dar, welcher der GGSt unterliege. Diese Argumentation der Gemeinde wäre dann stichhaltig, wenn die Pflichtigen für die Auszonung von X entschädigt worden wären. Nur in diesem Fall könnte die Einzonung von Y als unverdienter Wertzuwachs qualifiziert und beim Verkauf vollumfänglich besteuert werden. Dies ist jedoch nicht der Fall. Liegt eine materielle Enteignung ohne Entschädigung vor, ist die Grundstückgewinnsteuer aufzuschieben. Die Gemeinde hat deshalb von Amtes wegen den Grundstückgewinnsteuerverlust auf X zu berechnen und diesen bei der Veranlagung des Verkaufs von Y als anrechenbare Aufwendungen zu berücksichtigen. Zusätzlich ist die Abtretung der 182 m² Strassenfläche an die Gemeinde unter Berücksichtigung des effektiven Rechtstitels der Abtretung zu prüfen; je nach Rechtsgrundlage handelt es sich um eine steuerbare Handänderung oder um einen steueraufschiebenden Vorgang. Da weder im Einschätzungs- noch im Einspracheverfahren ein Entscheid betreffend die Höhe des Grundstückgewinnsteuerverlustes infolge der materiellen Enteignung vorliegt, ist der Fall zur Wahrung des Instanzenzugs an die Vorinstanz zurückzuweisen und der Rekurs teilweise gutzuheissen (Rückweisung).

Erwägungen

E. 2

D,

E. 3

E,

E. 4

F, Rekurrenten, vertreten durch RA MLaw G, H AG, gegen Gemeindeverwaltung B, Rekursgegnerin, vertreten durch den Gemeinderat, betreffend Grundstückgewinnsteuer

- 2 - hat sich ergeben: A. Die Erben des am ... 2010 verstorbenen A (C, D, E und F; nachfolgend die Pflichtigen) erbten unter anderem die Grundstücke Kat.-Nrn. ... (nunmehr Kat.-Nrn. ... und ...), ..., ... und ... in I in der Gemeinde B. Das Grundstück Kat.-Nrn. ... befand sich in der Landwirtschaftszone. Das Grundstück Kat.-Nr. ... lag in der Kernzone.

Auf dem Grundstück Kat.-Nr. ... stand ein ehemaliges ...haus, welches seit 18.. als Wohnhaus eines Landwirtschaftsbetriebes diente. Die Pflichtigen strebten anfänglich eine Bebauung des Grundstücks Kat.-Nr. ... an. Das Gebäude wurde im Jahr 20.. aus dem Inventar der Denkmal- und Heimatschutzobjekte der Gemeinde B entlassen. Die Familie A hatte ca. zwischen den Jahren 19.. und 19.. die Eindolung des ...bachs auf ihren Privatgrundstücken Kat.-Nr. ... und ... zugunsten der Gemeinde und ohne entsprechende Entschädigung zugelassen. Diese Eindolung verlief mitten durch die Parzelle Kat.-Nr. Im Laufe der Jahre verschärfte sich Gewässerschutz zusehends und erforderte immer weitergehende Ab- standsvorschriften. Dadurch verkleinerte sich die bebaubare Fläche auf der Parzelle Kat.-Nr. ... kontinuierlich. Die damit einhergehende Wertverminderung wurde den Pflichtigen bzw. ihren Vorfahren jedoch nie entschädigt. Aus diesem Grund beantragte die Familie A im Jahr 20.. einen flächengleichen Zonenabtausch zwischen Kern- und Land- wirtschaftszone, wobei die Fläche der Parzelle Kat.-Nr. ... auf die Parzelle Kat.-Nr. ... zu übertragen und einzuzonen sei. Am ... 2016 stimmte die Gemeindeversammlung B einer Teilrevision der kom- munalen Nutzungsplanung zu. Diese Revision umfasste grundsätzlich einen flächenglei- chen Bauzonenabtausch zwischen der Kernzone (Grundstück Kat.-Nr. ...) und der Land- wirtschaftszone (Grundstück Kat.-Nr. ...). Damit verbunden war der Abbruch des Gebäudes auf dem Grundstück Kat.-Nr. Mit Verfügung vom ... 2016 genehmigte das Amt für Raumentwicklung des Kantons Zürich diese Teilrevision. Das nunmehr zonengemischte Grundstück Kat.-Nr. ... wurde später in die Grundstücke Kat.-Nr. ... (Landwirtschaftszone) und Kat.-Nr. ... (Kernzone) aufgeteilt. Mit Handänderung vom ... 2021 verkauften die Pflichtigen das unbebaute Grundstück Kat.-Nr. ..., 1'022 m², in I (Gemeinde B) zu einem Preis von Fr. 690'000.- an 2 GR.2023.23 - 3 - die J GmbH. In ihrer Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuern liessen die Pflichtigen einen Verlust von Fr. 169'474.- deklarieren, basierend auf einem Verkehrswert von vor 20 Jahren von Fr. 8'176.-, von wertvermehrenden Aufwendungen von Fr. 850'078.- und Handänderungsabgaben von Fr. 1'220.- (Ankauf und Verkauf). Die geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen bestanden zu einem wesentlichen Teil aus dem (behaupteten) Wertverlust auf der ausgezonten Parzelle Kat.-Nr. ... in Höhe von rund Fr. 650'000.-. Weiter kamen die Planungs- und Rückbaukosten für den Abbruch des al- ten ...haus bzw. Wohnhauses und die Kosten für die Erschliessung des Grundstücks Kat.-Nr. ... dazu. Am 13. April 2022 versandte die Gemeinde B einen Einschätzungsvorschlag, in welchem den Pflichtigen ein Grundstücksgewinn von Fr. 681'104.-, d.h. eine Grund- stücksgewinnsteuer von Fr. 130'920.-, vorgeschlagen wurde. Letztere waren damit nicht einverstanden. Am 11. Juli 2022 erging der Einschätzungsentscheid der Gemeinde B, in wel- chem ein steuerbarer Grundstücksgewinn von Fr. 681'104.- bzw. eine Grundstückge- winnsteuer von Fr. 130'920.- festgesetzt wurde. Dabei ging sie bei der Berechnung des Verkehrswertes von vor 20 Jahren von einem Landwert von Fr. 8.-/m² aus und rechnete deshalb Fr. 8'176.- als Anlagekosten an. Zudem berücksichtigte die Gemeinde B Han- dänderungskosten beim Verkauf von Fr. 720.- und verweigerte die geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen. B. Mit Einsprache vom 10. August 2022 beantragten die Pflichtigen die Festset- zung eines Grundstücksgewinns von Fr. 0.-. Die Gemeinde B wies die Einsprache am

E. 8

Mai 2023 ab. C. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 12. Juni 2023 Rekurs mit den Anträgen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, es sei ein Grundstücksgewinn von Fr. 0.-

festzusetzen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Gemeinde B. Die Pflichtigen stellten dem Verkaufserlös von Fr. 690'000.- den Wertverlust durch die Auszonung des Grundstücks Kat.-Nr. ... von Fr. 652'568.-, die Planungs- und Rückbaukosten im Zusammenhang mit der Umzonung von Fr. 40'341.- sowie die Erschliessungskosten von Fr. 100'100.- gegenüber. 2 GR.2023.23

- 4 - Die Gemeinde B beantragte am 21. August 2023 die Abweisung des Rekurses. In ihrer Replik vom 7. September 2023 hielten die Pflichtigen an ihrem Standpunkt fest. Ergänzend wiesen sie daraufhin, dass das Grundstück Kat.-Nr. ... vor der Auszonung nicht wertlos gewesen sei, da die Erstellung eines Mehrfamilienhauses möglich gewesen wäre. Die Gemeinde B verzichtete auf eine weitere Stellungnahme. In einem Telefongespräch vom 15. Mai 2024 mit K, dem Berater der Gemeinde B, sowie in einer E-Mail vom 30. Mai 2024 an die Gemeinde B versuchte der Referent die Gemeinde davon zu überzeugen, dass der Einspracheentscheid dem vorliegenden Zonenwechsel nicht gerecht werde. In analoger Anwendung der Regelung bei einer Ausnützungsübertragung sei es sachgerechter, beim Verkehrswert von vor 20 Jahren auf erschlossenes Bauland abzustellen, statt auf die berücksichtigten Fr. 8'176.- (Fr. 8.- pro m²). Die Gemeinde B lehnte diesen Vergleichsvorschlag mit Schreiben vom 30. September 2024 ab. Auf die weiteren Parteivorbringen wird, sofern rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. a) 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 Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 220 Abs. 1 StG). Anstelle des Erwerbspreises darf die steuerpflichtige Person den Verkehrswert des Grundstücks von vor 20 2 GR.2023.23

- 5 - Jahren zur Anrechnung bringen, sofern die massgebende Handänderung mehr als 20 Jahre zurückliegt (§ 220 Abs. 2 StG). b) Gemäss § 216 Abs. 3 lit. c StG bzw. Art. 12 Abs. 3 lit. c des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) wird die Grundstückgewinnsteuer u.a. aufgeschoben bei Landumlegungen zwecks Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Grenzbereinigung, Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen sowie bei Landumlegungen im Enteignungsverfahren oder drohender Enteignung. c) Der das Grundstückgewinnsteuerrecht beherrschende Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (Kongruenzprinzip) verlangt, dass sich Erlös und Anlagewert auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen. Hat sich dessen tatsächliche oder rechtliche Beschaffenheit während der massgebenden Besitzesdauer geändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse herzustellen. Dabei bildet der Zustand des Grundstücks bei der Veräusserung den zeitlichen Bezugspunkt (RB 1989 Nr. 51 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 219 N 8 ff. StG, auch zum Folgenden). Bei der Ermittlung des Gewinns sind Substanzzunahmen ebenso zu berücksichtigen wie Substanzabnahmen. Entscheidend ist der Zustand des Grundstücks, der Grundlage für die Kaufpreisgestaltung bei der Veräusserung gebildet hat (VGr, 9. Juli 2014, SB.2014.00019, E. 3.3, www.vgrzh.ch). Eine rechtliche Verbesserung kann z.B. darin bestehen, dass zugunsten des veräusserten Grundstücks eine Grunddienstbarkeit an einem anderen Grundstück eingeräumt wird oder wenn eine auf dem

veräusserten Grundstück lastende Dienstbarkeit im Verlauf der Besitzesdauer abgelöst wird (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 219 N 13 StG). d) Der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse dient der Verwirklichung des grundstückgewinnsteuerrechtlichen Grundgedankens, dass bloss der auf äusseren Umständen basierende "unverdiente" Wertzuwachs steuerlich zu erfassen ist. Mit der Grundstücksgewinnsteuer wird dergestalt eine konjunkturelle Wertsteigerung erfasst, die das Grundstück zwischen Erwerb und Veräusserung ohne Zutun des Eigentümers infolge allgemeiner Ursachen (Wirtschaftslage, Geldentwertung) und besonderer örtlicher Verhältnisse (Zunahme der Überbauung, wachsende Nachfrage nach Land, verbesserte 2 GR.2023.23

- 6 - Infrastruktur usw.) erfahren hat. Die Grundstücksgewinnsteuer ist somit eine Wertzuwachssteuer, die auf Wertzuwachsen bei Veräusserung von Grundstücken erhoben wird. Nur der in diesem Sinne unverdiente Wertzuwachs soll steuerlich erfasst werden. Ist die Wertsteigerung hingegen verdient, insbesondere durch den Einsatz von Arbeit und/oder Vermögen (Kapital) durch den Veräusserer, so fehlt die innere Rechtfertigung für den steuerlichen Zugriff (BGr, 10. März 2020, StE 2020 B 44.1 Nr. 15, E. 3.1 und 3.2). 2. Die Parteien sind sich insbesondere uneinig, ob die Pflichtigen im vorliegenden Fall von einem unverdienten Wertzuwachs profitierten. Unbestritten ist, dass eine Wertsteigerung, welche durch eine Planungsmassnahme erfolgt, als unverdienter Wertzuwachs mit der Grundstücksgewinnsteuer zu erfassen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 219 N 8a StG) a) Die Gemeinde B vertritt in ihrer Rekursantwort die Auffassung, dass der Wortlaut des Gesetzes eindeutig sei. Der Zonenabtausch habe zu einem erheblichen Kapitalgewinn geführt. Es handle sich vorliegend um einen unverdienten Wertzuwachs, der durch die Grundstücksgewinnsteuer zu erfassen sei. Die monistische Grundstücksgewinnsteuer im Kanton Zürich nehme keine Rücksicht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Pflichtigen. Im Rahmen der Objektsteuer würden lediglich die erzielten Erlöse den Anlagekosten gegenübergestellt. Der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse bringe mit sich, dass Einzonungen und Aufzonungen, die während der Besitzdauer vorgenommen wurden, beim Verkehrswert von vor 20 Jahren unberücksichtigt bleiben müssten. Eine Berücksichtigung des Minderwerts des Grundstücks Kat.-Nr. ... hätte zur Folge, dass der durch die Einzonung bzw. Aufzonung des Grundstücks Kat.-Nr. ... (nun Kat.-Nr. ...) erzielte Planungsgewinn entgegen Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG; SR 700) nicht besteuert würde. Im Falle eines Ausnutzungstransfers leiste ein Grundeigentümer eine Entschädigung für eine höhere Grundstücksausnutzung. Der vorliegende Fall sei damit nicht vergleichbar, da die Pflichtigen keine Aufwendungen tätigen mussten, um den Mehrwert zu erreichen. Es liege daher ein unverdienter Mehrwert vor. Im Übrigen sei die abgezonte Parzelle ohnehin (fast) wertlos gewesen, und zwar wegen des Bachs. Die über die 2 GR.2023.23

- 7 - Jahrzehnte immer strenger gewordenen Gewässerschutzvorschriften und einzuhaltende Abstände hätten einen Abriss und einen Neubau verhindert. Zusammenfassend weist die Gemeinde B darauf hin, dass die Umzonung des Grundstücks Kat.-Nr. ... nicht zwingend gewesen sei. b) Die Pflichtigen machen rekursweise geltend, dass der Wertverlust infolge Auszonung des Grundstücks Kat.-Nr. ... von Fr. 652'568.-, die Planungs- und Rückbaukosten von Fr. 40'341.40 sowie die Erschliessungskosten von Fr. 100'100.- als anrechenbare (wertvermehrnde) Investitionen zu berücksichtigen seien. Unter Berücksichtigung dieser Aufwendungen resultiere kein Grundstücksgewinn. In ihrer Replik vom 7.

September 2023 vertreten die Pflichtigen die Ansicht, das Grundstück Kat.-Nr. ... sei vor der Abzonung keineswegs unbebaubar und somit wertlos gewesen. Sie hätten anfänglich eine Bebauung dieses Grundstücks geplant. Sogar die dazu erforderliche Bachumleitung sei von den zuständigen Stellen genehmigt worden. c) Im Jahr 2016 wurde das Grundstück Kat.-Nr. ... teilweise – im Umfang von 1'204 m² – von der Landwirtschaftszone in die Kernzone aufgezon. Ein- und Aufzonungen sind klassische Beispiele für unverdienten Wertzuwachs (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 219 N 13a StG). Auf den ersten Blick ist deshalb davon auszugehen, dass die Pflichtigen durch diese Planungsmassnahme einen unverdienten Wertzuwachs realisieren konnten. Verdient und somit bei der Berechnung des Verkehrswertes vor 20 Jahren zu berücksichtigen ist hingegen der Einsatz des Veräusserers an Arbeit und/oder Vermögen (Kapital). aa) Umstritten ist vorliegend insbesondere die steuerrechtliche Auswirkung des Zonenabtausches. bb) Erstellt und unbestritten ist, dass auf dem Grundstück Kat.-Nr. ... eine Abzonung von 1'204 m² (inkl. Abbruch des bestehenden Gebäudes Vers.-Nr. ...) von der Kernzone in die Landwirtschaftszone erfolgte. Gleichzeitig wurde eine gleich grosse Fläche auf dem Grundstück Kat.-Nr. ... von der Landwirtschaftszone in die Kernzone aufgezon. Das sodann zonengemischte Grundstück Kat.-Nr. ... wurde später in die Grundstücke Kat.-Nr. ... (Landwirtschaftszone) und Kat.-Nr. ... (Kernzone) aufgeteilt. Zum Zeitpunkt der strittigen Veräusserung umfasste das Grundstück Kat.-Nr. ... nur noch 2 GR.2023.23

- 8 - 1'022 m². Nicht mehr Bestandteil dieses Grundstücks sind die 182 m², welche auf die im Eigentum der Gemeinde B stehende Strasse entfallen. Unklar bleibt, wann und auf welcher rechtlichen Grundlage (z.B. Kauf, formelle Enteignung, Landumlegung, Quartierplanung, Grenzbereinigung) diese Differenzfläche von 182 m² an die Gemeinde B übertragen wurde. cc) Die Abzonung des Grundstücks Kat.-Nr. ..., die teilweise Aufzonung des Grundstücks Kat.-Nr. ... sowie die Abtretung von 182 m² an die Gemeinde B sind einzeln grundsteuerrechtlich zu prüfen. d) aa) Zunächst erfolgte die Abzonung eines bebauten Grundstücks von der Kernzone in die Landwirtschaftszone. Dies stellt eine materielle Enteignung dar. Das Bundesgericht hat kürzlich zur entschädigungsfreien Rückzonung festgehalten, dass rechtskonform eingezonte Grundstücke innerhalb von 15 Jahren überbaut werden müssen. Nach Ablauf dieser Frist kann eine Rückzonung aus der Bauzone erfolgen, ohne dass eine Entschädigung geschuldet ist (BGr, 22. August 2024, 1C_588/2023, 1C_593/2023, 1C_602/2023). Auch unter Berücksichtigung dieser aktuellen Rechtsprechung ist davon auszugehen, dass bei der Rückzonung eines bereits überbauten Grundstücks eine Entschädigung für die materielle Enteignung zu leisten ist. Falls diese Entschädigung als Entgelt ausgerichtet worden wäre, hätte eine grundstückgewinnsteuerpflichtige Veräusserung vorgelegen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 240 StG). Wird – wie vorliegend – kein Entgelt geleistet, kommt es zu einem Steueraufschub der Grundstückgewinnsteuer (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 7, N 71; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 241 StG). Der entstandene Gewinn (oder allenfalls auch ein Verlust) wird von der Steuerbehörde nicht endgültig erlassen, sondern bleibt latent bestehen. Die Grundstückgewinnsteuerforderung entsteht somit erst mit der nächsten steuerbaren Handänderung bzw. im Fall einer Aufschubskette mit der letzten, nicht mehr zum Steueraufschub berechtigenden Veräusserung. Entfällt der Grund für den Steueraufschub, erfolgt die Besteuerung des gesamten Gewinns über die massgebliche Besitzesdauer, jedoch unter Berücksichtigung von § 220 Abs. 2 StG höchstens für die letzten 20 Jahre. Dabei können Verluste in den massgeblichen

Besitzdauern verrechnet werden. 2 GR.2023.23

- 9 - Sind die Voraussetzungen für einen Steueraufschub erfüllt, wird die Grundstücksgewinnsteuer von Amtes wegen aufgeschoben, unabhängig davon, ob die steuerpflichtige Person einen entsprechenden Antrag stellt (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 7 N 300; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 158 StG). Vorliegend sind somit zunächst die grundsteuerrechtlichen Konsequenzen der materiellen Enteignung aufgrund der Abzonung aufzuarbeiten. Dabei sind – wie wenn 2016 ein Verkauf stattgefunden hätte – die Anlagekosten (Verkehrswert von vor 20 Jahren von Bauland [1996] zuzüglich der Abbruchkosten (soweit nicht bereits als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zugelassen) dem fiktiven Verkaufserlös von Landwirtschaftsland im Jahr 2016 von vermutlich rund Fr. 8'000.- (Preis von Fr. 8.- pro m² multipliziert mit der Grundstücksfläche von ca. 1'000 m²) gegenüberzustellen. Dieser Verlust ist sodann aufgrund der materiellen Enteignung als Anlagekosten auf das Grundstück Kat.-Nr. ... bzw. nun Kat.-Nr. ... zu übertragen. bb) In einem nächsten Schritt ist der Verkauf des Grundstücks Kat.-Nr. ... (1'022 m²) im Jahr 2021 zu beurteilen. Dabei sind als Anlagekosten der Verkehrswert von vor 20 Jahren (2001) dieses Grundstücks (Landwirtschaftsland), der Grundstücksgewinnsteuerverlust (inklusive der Abbruchkosten) infolge der materiellen Enteignung im Jahr 2016 und die Handänderungsabgaben beim Verkauf dem Verkaufserlös von Fr. 690'000.- gegenüberzustellen. cc) Des Weiteren ist – je nach Sachverhalt – die Abtretung von 182 m² Strassenfläche an die Gemeinde B unter Berücksichtigung des zeitlichen Ablaufs sowie des Rechtstitels dieser Abtretung in die Beurteilung einzubeziehen. Abhängig vom 2 GR.2023.23

- 10 - Rechtstitel kann es sich beispielsweise um eine der Grundstücksgewinnsteuer unterliegende Handänderung (etwa einen Verkauf an die Gemeinde B oder eine formelle Enteignung mit Entschädigung) oder um einen steueraufschiebenden Vorgang (z. B. im Rahmen einer Landumlegung, Quartierplanung oder Grenzbereinigung) handeln. e) Die Argumentation der Gemeinde B, es sei eine gesonderte Gewinnermittlung vorzunehmen, erweist sich angesichts des Steueraufschubs infolge der materiellen Enteignung des Grundstücks Kat.-Nr. ... sowie der obigen Ausführungen als unbegründet. f) In einem Zwischenfazit ist festzuhalten, dass weder eine Berechnung des Verkehrswerts des später abgezonten Grundstücks Kat.-Nr. ... von vor 20 Jahren zwecks Verlustberechnung noch eine hinreichende Sachdarstellung – einschliesslich einer Untermuerung durch aussagekräftige Unterlagen – hinsichtlich der an die Gemeinde B abgetretenen Strassenfläche von 182 m² vorliegt. g) Fraglich ist, ob das Steuerrekursgericht diese zusätzlichen Untersuchungen selbst durchführen soll. Es hat zwar nach § 149 Abs. 2 StG die gleichen Befugnisse wie das kantonale Steueramt bzw. vorliegend das Gemeindesteuernamt und kann demgemäss die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen feststellen (RB 1958 Nr. 44). Ausnahmsweise kann es jedoch zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich, wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Bedeutsame Verfahrensmängel kann das Gericht nicht heilen, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug in unzulässiger Weise verkürzt und die Einschätzungsbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 149 N 30 StG, mit Hinweisen). Von einem bedeutsamen Verfahrensmangel kann im Einzelfall gemäss Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichts namentlich dann ausgegangen werden, wenn in Verletzung der dem Steueramt obliegenden Untersuchungspflicht über ein wesentliches Element des Sachverhalts keine Untersuchung geführt wurde (RB 2001 Nr. 93; RB 2000 Nr. 130 = StE 2002 B 93.5 Nr. 23). Diese Voraussetzung ist vorliegend erfüllt. 2 GR.2023.23

- 11 - aa) Da die Gemeinde B davon ausging, dass die Abzonung des Grundstücks Kat.-Nr. ... für die Grundstücksgewinnsteuerberechnung des veräusserten Grundstücks Kat.-Nr. ... unerheblich sei, wurde bisher keine Berechnung des Grundstücksgewinnsteuerverlustes vorgenommen, welcher aufgrund der materiellen Enteignung entstand. Die Frage, in welchem Umfang dieser Verlust als Anlagekosten zu berücksichtigen ist, stellt sich somit erstmals vor dem Steuerrekursgericht. Diese Berechnung ist für die materielle Beurteilung des Falles allerdings entscheidend. Unter diesen Umständen ist die Sache zur Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs an die Vorinstanz zurückzuweisen. Zudem verfügt das Steuerrekursgericht über keine hinreichenden Kenntnisse der Baulandbodenpreise in der Gemeinde B in den massgebenden Jahren. Die öffentlich zugänglichen Bodenpreisangaben (<https://www.web.statistik.zh.ch/>) erlauben vorliegend keine zuverlässige Beurteilung des anrechenbaren Grundstücksgewinnsteuerverlustes. Die Anzahl effektiver Handänderungen ist zu gering, und allfällige lokale Unterschiede müssten vertieft abgeklärt werden. Weiter ist der Wert der auf das ehemals bestandene Gebäude zurückzuführende Bestandsgarantie in Bezug auf die Nähe zum Bachufer zu berücksichtigen. Ob zu diesem Zweck ein von einem unabhängigen Gutachter erstelltes Gutachten einzuholen wäre, kann aufgrund der Rückweisung offenbleiben; ohne Rückweisung würde sich ein solches jedoch aufdrängen, da die Berechnung des Grundstücksgewinnsteuerverlustes vertiefte Kenntnisse der lokalen Bodenpreisentwicklung voraussetzt. bb) Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass eine vollständige Sachdarstellung (einschliesslich aussagekräftiger Unterlagen) hinsichtlich der an die Gemeinde B abgetretenen Strassenfläche von 182 m² fehlt. cc) Insbesondere das Fehlen einer Berechnung des anrechenbaren Grundstücksgewinnsteuerverlustes stellt einen Verfahrensmangel dar, der vom Steuerrekursgericht nicht geheilt werden kann. Zur Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs ist die Angelegenheit daher an die Gemeinde B zurückzuweisen (§ 149 Abs. 3 StG; VGr, 22. März 2000, SB.2000.00002, E. 2b; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 149 N. 30 StG). 2 GR.2023.23

- 12 - 3. Die Weiteren Argumente der Parteien beurteilt das Steuerrekursgericht wie folgt: a) Der Einwand der Gemeinde B, der Wertzuwachs sei unverdient, vermag nicht zu überzeugen. Dies liesse sich nur vertreten, wenn die Auszonung – der erste Schritt – entschädigt worden wäre. Dies ist vorliegend nicht der Fall. Die Pflichtigen mussten die Auszonung des Grundstücks Kat.-Nr. ... hinnehmen, damit ihnen die teilweise Aufzoning des Grundstücks Kat.-Nr. ... gewährt wurde. Sie mussten die nicht geflossene Entschädigung "reinvestieren", um die teilweise Aufzoning des Grundstückes Kat.-Nr. ... zu ermöglichen. Die strittige Aufzoning erfolgte somit nicht unverdient. b) Die Gemeinde B stellt sich des Weiteren auf den Standpunkt, dass der Zonenabtausch auf Antrag der Pflichtigen erfolgt sei. Letztere hätten diesen Antrag damit begründet, dass das Grundstück Kat.-Nr. ... aufgrund der strengeren Gewässerschutzvorschriften einen geringeren Wert habe. Die Gemeinde B leitet daraus ab, dass die Pflichtigen durch den Zonenabtausch einen unverdienten Wertzuwachs realisieren konnten, welcher infolgedessen mit der Grundstücksgewinnsteuer zu erfassen sei. aa) Richtig ist, dass die Pflichtigen gegen die öffentlich aufgelegte Teilrevision der Bau- und Zonenordnung B

Einwendungen erhoben und darin eine Wertminderung des Grundstücks Kat.-Nr. ... für ihre Änderungsanträge geltend gemacht haben. Es ist grundsätzlich normal, dass betroffene Grundeigentümer im Rahmen von Zonenplanrevisionen Änderungsanträge stellen und dabei mitunter auch auf die Tränendrüsen drücken. Dies ist erlaubt, wobei sich immer die Frage stellt, ob dieses Vorgehen erfolgversprechend ist. Konkret konnten die Pflichtigen mit ihren Anträgen teilweise durchdringen. Die Gemeindeversammlung hat die Teilrevision der Bau- und Zonenordnung mit den von den Pflichtigen eingebrachten Änderungen am ... 2016 angenommen. bb) Genauere Details betreffend die Grundstücke Kat.-Nrn. ... und ... vor und nach dem Zonenabtausch sind nicht bekannt. Das Amt für Raumentwicklung des Kantons Zürich führt in seiner Verfügung vom ... 2016 aus, dass mit dem vorgesehenen flächengleichen Zonentausch sowie dem Abbruch des bestehenden Gebäudes auf dem Grundstück Kat.-Nr. ... keine über den bestehenden Siedlungsumfang hinausgehende Entwicklung gewährt und kein neues Entwicklungspotenzial geschaffen werde. Durch die Umzonung werde lediglich ein Ersatzneubau an einem anderen Standort ermöglicht. Zudem werde dem öffentlichen Interesse des Gewässerschutzes Rechnung getragen 2 GR.2023.23

- 13 - und ebenso wenig werde die Kulturlandinitiative dadurch beeinträchtigt. Der Bauzonenabtausch diene der Optimierung und besseren Ausnutzung der bestehenden Bauzonen und nicht der Schaffung von neuem Wohnraum auf nicht eingezontem Land. Das Amt für Raumentwicklung genehmigte infolgedessen die Teilrevision der kommunalen Nutzungsplanung B. Diese Begründung des Amtes für Raumentwicklung des Kantons Zürich ist mit zu berücksichtigen. Es ist stossend, wenn der Kanton Zürich seine Zustimmung zum Zonentausch damit begründet, dass keine über den bestehenden Siedlungsumfang hinausgehende Entwicklung gewährt und kein neues Entwicklungspotenzial geschaffen werde und die Gemeinde B ihrer Grundstücksgewinnsteuereinschätzung die gegenteilige Argumentation zu Grunde legt. Die Gemeinde B ist bei ihrer Beurteilung nicht an die Ausführungen des Amtes für Raumentwicklung des Kantons Zürich gebunden. Allerdings ist aufgrund des Wortlautes in der Verfügung vom ... 2016 zu vermuten, dass das Amt für Raumentwicklung seine Genehmigung verweigert hätte, wenn der Zonentausch zur Schaffung von neuem Wohnraum auf nicht eingezontem Land geführt hätte. Diese Ausführungen des Amtes für Raumplanung lassen nicht auf einen unverdienten, sondern einen verdienten Wertzuwachs schliessen. Der Zonentausch auf Antrag der Pflichtigen ändert infolgedessen nichts am zu berücksichtigenden Steueraufschub infolge der materiellen Enteignung. c) Der Einwand des Gemeinderates B, wonach ein interzonaler Transfer bundesrechtswidrig sei und folglich Grundlage für eine Besteuerung durch die Grundstücksgewinnsteuer bilden dürfe, verfängt ebenfalls nicht. Unbestritten ist vorliegend, dass Zahlungen des Grundeigentümers für den Erwerb einer höheren Grundstücksausnutzung (Ausnutzungstransfer) beim empfangenden Grundstück als eine wertvermehrende Investition zu qualifizieren (vgl. z.B. StRG ZH, 4. Oktober 2011, GR.2011.26, E. 4.b.; StRG ZH, 22. April 2015, GR.2014.46, E. 4.c). Wird hingegen ein Grundstück ohne die vollständige Ausnutzung übertragen (Ausnutzungstransfer), ist der Erwerbspreis, wenn sich dieser auf ein vollständig ausnutzbares Grundstück bezogen hat, um die nicht übertragene Ausnutzung zu reduzieren (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 219 N 19a StG). 2 GR.2023.23

- 14 - Es sind keine Gründe erkennbar, weshalb im Fall einer vollständigen Übertragung der Ausnutzungsmöglichkeit (Zonentausch) eine analoge Anwendung ausgeschlossen werden sollte. Die Abzonung des Grundstücks Kat.-Nr. ..., verbunden mit der

flächengleichen Aufzoning des Grundstücks Kat.-Nr. ..., entspricht einem vollständigen Ausnützungstransfer von 100 %. d) Die Gemeinde B bringt des Weiteren vor, dass die monistische Grundstücksgewinnsteuer im Kanton Zürich keine Rücksicht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Pflichtigen nehme. Damit verkennt sie, dass die Grundstücksgewinnsteuer immer einen Wertzuwachs voraussetzt, der zudem unverdient sein muss. Dies ist zweifellos mit einer Verbesserung der wirtschaftlichen Situation der Pflichtigen verbunden. Eine Objektsteuer mit einem monistischen System blendet dabei lediglich die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit oder die übrige Situation der steuerpflichtigen Person aus. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die reine Objektsteuer immer mehr eingeschränkt wird. Anders ist der neu geschaffene § 224a StG (Verrechnung von Geschäftsverlusten) nicht zu erklären. e) Die Gemeinde B führt ferner aus, die geänderten Gewässerabstandsregeln seien von den Pflichtigen selbst als Argument für den Zonentausch vorgebracht worden. Das ausgezonte Grundstück Kat.-Nr. ... sei zum Zeitpunkt der Abzoning nicht überbaubar gewesen. Die Pflichtigen hätten für die rechtliche Verbesserung auf dem Grundstück Kat.-Nr. ... ein fast wertloses (landwirtschaftliches) Grundstück hingegeben. Mit dieser Argumentation übersieht die Gemeinde die Tatsache, dass das Grundstück Kat.-Nr. ... vor dessen Abzoning überbaut war. Laut der Verfügung des Amtes für Raumentwicklung des Kantons Zürich vom ... 2016 mussten die Pflichtigen das auf diesem Grundstück stehende Gebäude (Ver.-Nr. ...) abbrechen. Unter Berücksichtigung der baurechtlichen Situation hätten die Pflichtigen die bestehende Liegenschaft sanieren (Bestandesschutz), allenfalls durch Ergänzungsbauten erweitern oder möglicherweise auch einen Ersatzneubau realisieren können. Der Standpunkt der Gemeinde, es habe sich vor der Umzoning um ein nahezu wertloses Landwirtschaftsgrundstück gehandelt, entspricht nicht dem aktenkundigen Sachverhalt. 2 GR.2023.23

- 15 - 4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Argumentation der Gemeinde B nur dann stichhaltig wäre, wenn die Pflichtigen im Rahmen der Auszoning des Grundstücks Kat.-Nr. ... durch ein Entgelt entschädigt worden wären. Nur in diesem Fall könnte die Einzoning des Grundstücks Kat.-Nr. ... als unverdienter Wertzuwachs qualifiziert und beim Verkauf des Grundstücks vollumfänglich erfasst werden. Dies ist jedoch nicht gegeben. Im Fall einer materiellen Enteignung ohne Entgelt, wird die Grundstücksgewinnsteuer aufgeschoben. Die Gemeinde B hat von Amtes wegen den Grundstücksgewinnsteuerverlust des Grundstücks Kat.-Nr. ... zu berechnen und diesen im Rahmen der Grundstücksgewinnsteuereinschätzung beim Verkauf des Grundstücks Kat.-Nr. ... (vormals Teil von Kat.-Nr. ...) als anrechenbare Aufwendungen zu berücksichtigen. Zudem ist die Abtretung von 182 m² Strassenfläche an die Gemeinde B unter Berücksichtigung des zeitlichen Ablaufs sowie des Rechtstitels dieser Abtretung in die Beurteilung einzubeziehen. Je nach Rechtstitel der Abtretung könnte es sich um eine steuerbare Handänderung im Sinne der Grundstücksgewinnsteuer oder um einen steueraufschiebenden Vorgang handeln. Hinsichtlich dieser Berechnung(en) liegt weder im Einschätzungs- noch im Einspracheverfahren ein materieller Teilentscheid der Gemeinde B vor. Unter diesen Umständen ist der Fall zur Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs an die Vorinstanz zurückzuweisen. 5. a) Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung des Rekurses (Rückweisung). Der Einspracheentscheid der Gemeinde B vom 8. Mai 2023 wird aufgehoben, und die Sache wird zur Berechnung und Festsetzung der Grundstücksgewinnsteuer auf Basis des noch zu bestimmenden anrechenbaren Grundstücksgewinnsteuerverlusts infolge der materiellen Enteignung des Grundstücks

Kat.-Nr. ... sowie der zu berücksichtigenden Abtretung von 182 m² Strassenfläche an die Vorinstanz zurückgewiesen. b) Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kosten- und Entschädigungsregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei – und zwar unabhängig davon, welche Anträge diese gestellt hat (BGr, 2 GR.2023.23

- 16 - 28. April 2014, 2C_845/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 20. April 2016, SB.2015.00073, E. 6). Deshalb sind die Kosten des Verfahrens der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und ist den obsiegenden Pflichtigen eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes von 24. Mai 1959 [VRG]). 6. Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid 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 Entscheid 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.