

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 704/2013

Urteil vom 1. Mai 2014

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Zünd, Präsident,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
Bundesrichter Donzallaz, Stadelmann, Kneubühler,  
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte

1. A. \_\_\_\_\_,  
2. B. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer, beide vertreten durch SwissInterTax AG,

gegen

Gemeinde U. \_\_\_\_\_, vertreten durch die Grundsteuerkommission,

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich.

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer (Besitzesdauer, Spekulationszuschlag)

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Kammer, vom 22. Mai 2013.

Sachverhalt:

A.

A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ erwarben am 1. Dezember 2000 das Grundstück Kat. Nr. xxx in der Gemeinde U. \_\_\_\_\_, Kanton Zürich, als Miteigentümer mit Anteilen von zwei resp. einem Drittel.

Am 20. November 2002 begründeten A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ auf dem Grundstück ein selbständiges und dauerndes, im Grundbuch als Grundstück einzutragendes Baurecht für ein Mehrfamilienhaus und eine Tiefgarage für die Dauer bis 31. Dezember 2062. Am neu begründeten Baurechtsgrundstück übernahmen sie einen Anteil von 330/1000 als Miteigentümer selbst (Eigentümerbaurecht); Anteile von insgesamt 670/1000 gingen an Dritte. Gleichentags begründete die Miteigentümergeinschaft Stockwerkeigentum am Baurechtsgrundstück. Die Stockwerkeinheiten wurden den einzelnen Miteigentümern nach Massgabe ihrer Quote zugewiesen. A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ erhielten die Stockwerkeinheit Grundbuchblatt yyy (300/1000 Miteigentum mit Sonderrecht an der Wohnung A4) sowie 3/10 Miteigentum an der Stockwerkeinheit Grundbuchblatt zzz (Unterniveaugarage mit Sonderrecht an 3 Abstellplätzen) zugeteilt.

Am 28. April 2003 veräusserten A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ ihre Stockwerkeinheit sowie zwei Abstellplätze

an C. \_\_\_\_\_ (insgesamt 320/1000 Miteigentum am Baurechtsgrundstück).

B.

Mit Veranlagungsentscheid vom 28. Juli 2011 auferlegte die Grundsteuerkommission der Gemeinde U. \_\_\_\_\_ A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ für die Veräusserung vom 28. April 2003, ausgehend von einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 451'300.–, eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 254'880.–. Dabei betrachtete sie als letzte massgebende Handänderung die Begründung des Eigentümerbaurechts vom 20. November 2002 und nahm auf der Grundstückgewinnsteuer von Fr. 169'920.– (Grundtarif) den sog. Spekulationszuschlag infolge unterjähriger Besitzesdauer von 50 % vor. Mit Einspracheentscheid vom 6. Februar 2012 bestätigte die Grundsteuerkommission diese Besteuerung.

Einen Rekurs der Steuerpflichtigen wies das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich am 25. Juli 2012 ab. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, an welches die Steuerpflichtigen in der Folge gelangten, wies deren Beschwerde mit Urteil vom 22. Mai 2013 ebenfalls ab. Umstritten war allein die Berechnung der Besitzesdauer.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragen A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ dem Bundesgericht, es sei die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 254'880.– auf Fr. 169'920.– herabzusetzen, eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich beantragt, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Grundsteuerkommission der Gemeinde U. \_\_\_\_\_, das Kantonale Steueramt Zürich und die Eidgenössische Steuerverwaltung liessen sich nicht vernehmen.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 und 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG, SR 642.14) enthält in seinem Art. 12 Vorschriften zur Grundstückgewinnsteuer, sodass die Beschwerde auch unter dem Gesichtswinkel von Art. 73 StHG zulässig ist. Die Beschwerdeführer sind durch den Entscheid besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es im Rahmen der allgemeinen Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht offensichtlich sind (BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem Recht ist nur zu prüfen, wenn eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; zum Ganzen BGE 135 III 397 E. 1.4 S. 400; 133 II 249 E. 1.4.1 f. S. 254 mit Hinweisen).

1.3. Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C 95/2013 vom 21. August 2013 E. 1.6, publ. in: StE 2013 B 22.2.28). Mit freier Kognition ist aber zu unter-

suchen, ob die kantonale Lösung, die einen kantonalen Freiraum betrifft, die Anwendung des StHG weder in seiner horizontalen noch vertikalen Harmonisierungsfunktion beeinträchtigt (Urteile 2C 337/2012 19. Dezember 2012 E. 1.4, in: StR 68/2013 S. 368, StE 2013 B 42.38 Nr. 36, RDAF 2013 II S. 350; 2A.9/2004 vom 21. Februar 2005 E. 1.4).

1.4. Der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt ist vorliegend unbestritten und für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 2 BGG).

2.

2.1. Gemäss § 219 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH) ist der Grundstückgewinn der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Massgebend für die Berechnung des Gewinns und der Besitzesdauer ist nach § 219 Abs. 2 StG/ZH die letzte Handänderung. § 225 StG/ZH enthält die Steuersätze: Der Grundtarif (Abs. 1) richtet sich nach der absoluten Höhe des Grundstückgewinns und ist progressiv ausgestaltet mit einem maximalen Steuersatz von 40 Prozent. Die nach dem Grundtarif berechnete Grundstückgewinnsteuer wird nach Massgabe der anrechenbaren Besitzesdauer erhöht (Abs. 2) oder ermässigt (Abs. 3). Sie erhöht sich bei einer anrechenbaren Besitzesdauer von weniger als einem Jahr um 50 Prozent und bei einer anrechenbaren Besitzesdauer von weniger als zwei Jahren um 25 Prozent (sog. Spekulationszuschlag; § 225 Abs. 2 StG/ZH). Längere Besitzesdauern ab fünf Jahren führen je nach Besitzesdauer zu Abzügen zwischen 5 und 50 Prozent (§ 225 Abs. 2 StG/ZH; zum Ganzen, vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 1 ff. zu § 225 StG/ZH).

2.2. Umstritten ist vorliegend allein die Frage, welches die letzte massgebende Handänderung im Sinne von § 219 Abs. 2 StG/ZH für die Berechnung von Gewinn und Besitzesdauer ist. Während Veranlagungsbehörde und Vorinstanz die Begründung eines selbständigen und dauernden Baurechts und dessen Eintragung als Grundstück im Grundbuch vom 20. November 2002 als letzte massgebende Handänderung betrachten (unterjährige Besitzesdauer), berufen sich die Beschwerdeführer auf den Erwerb des fraglichen Grundstücks am 1. Dezember 2000 als massgebenden Zeitpunkt (Besitzesdauer über zwei Jahre).

3.

3.1. Das Steuerharmonisierungsgesetz regelt die Grundstückgewinnsteuer in seinem Artikel 12. Gemäss dessen Absatz 1 unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben. Grundstückgewinn ist derjenige Betrag, um den der Erlös aus der Veräusserung des Grundstücks die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Art. 12 Abs. 4 StHG berechtigt die Kantone, auch Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens der Grundstückgewinnsteuer zu unterstellen (sog. monistisches System). Gemäss Art. 12 Abs. 2 StHG wird die Steuerpflicht durch jede Veräusserung eines Grundstücks begründet. Es handelt sich um die zivilrechtlichen Handänderungen, soweit diese nicht einen Steueraufschub im Sinne von Art. 12 Abs. 3 StHG bewirken. Den Veräusserungen gleichgestellt sind in Abs. 2 u.a. (lit. a) die Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken, sowie (lit. c) die Belastung eines Grundstücks mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigen und dafür ein Entgelt entrichtet wird. Schliesslich schreibt Art. 12 Abs. 5 StHG den Kantonen vor, kurzfristig realisierte Grundstückgewinne stärker zu besteuern.

3.2. Das Steuerharmonisierungsgesetz enthält aber nur wenige Vorschriften zur Grundstückgewinnsteuer und bleibt in der Ausgestaltung derselben relativ vage. Es äussert sich namentlich zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns nur in allgemeiner Weise (BGE 134 II 124 E. 3.2 S. 132; s. auch Bernhard Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl. 2002, N. 2 zu Art. 12 StHG). Auch wenn die massgebenden Rechtsbegriffe von Bundesrechts wegen nicht näher ausgeführt werden, bleibt den Kantonen nach der bundesgerichtlichen Praxis zu Art. 12 StHG - aus Gründen der vertikalen und horizontalen Harmonisierung - dennoch

ein eher beschränkter Gestaltungsraum (BGE 131 II 722 E. 2.1 S. 723 f.; Urteil 2C 337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 2.3, in: StR 68/2013 S. 368, StE 2013 B 42.38 Nr. 36, RDAF 2013 II 350).

Was die die Grundstückgewinnsteuer auslösenden Tatbestände betrifft, hat das Steuerharmonisierungsgesetz diese in Art. 12 Abs. 2 StHG demgegenüber stark vereinheitlicht (Ferdinand Zuppinger, Grundstückgewinn und Vermögenssteuer, ASA 61 S. 310). Art. 12 Abs. 2 regelt nicht nur die zivilrechtlichen Handänderungen, sondern stellt diesen insbesondere die Geschäfte, die in Bezug auf die Verfügung über das Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken (lit. a und b), wie auch die dauernde und wesentliche Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten und öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen (lit. c) an die Seite. Bei der Umschreibung dieser Tatbestände ist der Gestaltungsraum der Kantone zwangsläufig stark eingeschränkt.

4.

4.1. Wie die Beschwerdeführer zutreffend darlegen, ist unter der Besitzesdauer die Eigentumsdauer, also der Zeitraum zwischen dem Erwerb und der Veräusserung, zu verstehen. Zu präzisieren ist, dass bei wirtschaftlichen Handänderungen grundsteuerrechtlich auf den Zeitpunkt, in dem die Verfügungsmacht übergeht, abgestellt wird. Massgebend ist somit im Allgemeinen die Eintragung im Grundbuch, bei wirtschaftlichen Handänderungen die Übertragung der Verfügungsmacht. Das entspricht auch einhelliger Auffassung in Doktrin und Praxis (Richner et al., a.a.O., N. 23 f. zu § 219 StG/ZH; Klöti-Weber/Baur, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, N. 3 ff. und 10 zu § 110 StG/AG; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 240 f., 248 ff.; Beatrice E. Van der Haegen-Graber, Wirtschaftliche Handänderung im Grundsteuerrecht - Going Public einer Immobiliengesellschaft, 2003, S. 30 f., mit Hinweiss auf die Entscheidung der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen vom 31. Oktober 1995, in: St. Gallische Gerichts- und Verwaltungspraxis 1995 Nr. 21; Entscheidung des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 30. August 2002 E. 4, in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis, XVI/2002-2003 S. 389).

4.2. Das Baurecht ist die grundsätzlich übertragbare und vererbliche Dienstbarkeit, auf einem fremden Grundstück ein Bauwerk zu errichten (Art. 779 Abs. 1 und 2 ZGB). Ist es selbständig (d.h. weder zugunsten eines herrschenden Grundstückes noch einer bestimmten Person errichtet, Art. 655 Abs. 3 Ziff. 1 ZGB) und dauernd (d.h. auf wenigstens 30 Jahre oder auf unbestimmte Zeit begründet, Art. 655 Abs. 3 Ziff. 2 ZGB), so kann es - muss aber nicht - als Grundstück in das Grundbuch aufgenommen werden (Art. 779 Abs. 3 und 943 Abs. 1 Ziff. 2 ZGB; Art. 22 Abs. 1 lit. a der Grundbuchverordnung vom 23. September 2011, SR 211.432.1; Paul-Henri Steinauer, Les droits réels, Band III, 4. Aufl. 2012, § 74 Rz. 2518 ff.; Tuor/Schnyder/ Schmid/Rumo-Jungo, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 13. Aufl. 2009, § 108 Rz. 28 ff.). Wird das Grundstück im Grundbuch aufgenommen, so erhält es ein eigenes Grundbuchblatt und kann am Rechtsverkehr teilnehmen, verkauft und sogar dinglich belastet oder verpfändet werden (BGE 92 I 539; 133 III 311 E. 4.2.1; ausführlich Hans Michael Riemer, Die beschränkten dinglichen Rechte, 2. Aufl. 2000, § 10 Rz. 21 ff. S. 50 f.).

Die hauptsächliche Wirkung des Baurechts besteht darin, dass das Eigentum des auf fremdem Boden errichteten Bauwerks dem Bauberechtigten zusteht (Art. 675 Abs. 1 ZGB). Das Akzessionsprinzip (Art. 667 ZGB) wird damit durchbrochen (Simonius/Sutter, Schweizerisches Immobiliarsachenrecht, Band II, 1990, S. 126 f.; Steinauer, a.a.O. § 74 Rz. 2513; s. auch BGE 111 II 236 E. 2). Auch wenn das Baurecht als selbständiges und dauerndes Recht ausgestaltet ist, kann es aber auf höchstens 100 Jahre begründet werden (Art. 779i ZGB). Am Ende des Baurechts lebt das Akzessionsprinzip wieder auf und fallen die Gebäude in das Eigentum des Grundeigentümers (Simonius/Sutter, a.a.O., S. 127).

4.3. Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG unterwirft der Grundstückgewinnsteuer auch die Belastung von Grundstücken mit dinglichen Rechten und öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkungen, sofern diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstückes dauernd und wesentlich beeinträchtigen und dafür ein Entgelt entrichtet wird. Von einer Übertragung von Grundeigentum kann in diesem Fall zwar nicht gesprochen werden, sondern nur von einer Aufspaltung der Eigentumsrechte. Wirtschaftlich kommt die Be-

lastung einer Liegenschaft mit einer privatrechtlichen Dienstbarkeit oder öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkung aber dennoch einer Veräusserung gleich, wenn sie die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstückes dauernd und wesentlich beeinträchtigt (Zuppinger, a.a.O., S. 316). Die Begründung eines Baurechts kann eine solche Belastung eines Grundstücks bewirken. Das Steuerharmonisierungsgesetz definiert aber das Erfordernis der "dauernden und wesentlichen Beeinträchtigung" nicht näher, was den Kantonen einen gewissen Entscheidungsspielraum eröffnet (Zwahlen, a.a.O., N. 39 zu Art. 12 StHG).

4.4. § 216 Abs. 2 lit. b StG/ZH übernimmt Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG wörtlich. Nach der zürcherischen Praxis löst die Errichtung eines als Grundstück verselbständigten Baurechts die Grundstückgewinnsteuer dennoch nicht aus. Das als Grundstück eingetragene Baurecht ist zwar "selbständig" und "dauernd" (Art. 655 Abs. 3, 779 Abs. 3 ZGB) und kann am Rechtsverkehr teilnehmen. Es kann aber auf höchstens 100 Jahre begründet werden, weshalb es nach der zürcherischer Rechtsprechung an der Voraussetzung der Dauerhaftigkeit (i.S. einer unbeschränkten Dauer) fehlt. Ein Entgelt bei der Begründung des Baurechts unterliegt daher im Kanton Zürich nicht der Grundstückgewinnsteuer, sondern ist allenfalls mit der Einkommens- oder Gewinnsteuer zu erfassen. Das gilt nach dieser Praxis auch dann, wenn mit der Einräumung des Baurechts ein bereits bestehendes Gebäude übertragen wird (zum Ganzen ausführlich Richner et al., a.a.O., N. 121 und 134 ff. zu § 216 StG/ZH, mit Hinweisen zur Praxis; Urteil des Bundesgerichts 2P.99/1994 vom 26. April 1996 E. 4f, in: ZBGR 80/1999 S. 41; so bereits Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band IV, 1966, N. 70 zu § 161 aStG/ZH).

Ist hingegen das Baurecht als Grundstück im Grundbuch aufgenommen, gilt es ab diesem Zeitpunkt als Grundstück. Wird es veräussert, ist daher nach der zürcherischen Praxis von einer zivilrechtlichen Handänderung an einem Grundstück auszugehen und unterliegt der Vorgang der Grundstückgewinnsteuer (Urteile des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 2. Februar 1994 E. 2, in: StE 1994 B 42.21 Nr. 8, und vom 27. März 1996 E. 1, in: StE 1996 B 42,1 Nr. 4; vgl. Richner et al., a.a.O., N. 139 f. zu § 216 StG/ZH mit weiteren Hinweisen). Angesichts des den Kantonen in dieser Frage zustehenden Entscheidungsspielraums (soeben E. 4.3) ist das nicht zu beanstanden. Das muss zwangsläufig auch gelten, wenn Miteigentum und namentlich Stockwerkeigentum an einem Baurechtsgrundstück veräussert wird.

4.5. Für die Berechnung des Gewinnes und der Besitzesdauer ist nach § 219 Abs. 2 StG/ZH die "letzte Handänderung" massgebend.

Obschon die Begründung eines Baurechts nach der Praxis des Zürcher Verwaltungsgerichts (wie dargelegt) keine Grundstückgewinnsteuer auslöst, ist sie nach der zürcherischen Rechtsprechung für die Gewinnberechnung und Berechnung der Besitzesdauer als Handänderung zu betrachten. Im Urteil vom 27. März 1996 argumentierte das kantonale Verwaltungsgericht wie folgt: Dass die Bestellung eines selbständigen und dauernden Baurechts - auch eines Eigentümerbaurechts - weder eine zivilrechtliche noch wirtschaftliche Handänderung im Sinne der Grundstückgewinnsteuer darstelle, bedeute nicht, eine derartige Bestellung könne nicht als "letzte Handänderung" nach § 164 Abs. 2 aStG/ZH (jetzt § 219 Abs. 2 StG/ZH) verstanden werden. Vielmehr sei die Baurechtsbestellung sogar zwingend als Handänderung zu würdigen, weil nach dem Gesetz Erlös und Anlagekosten sich regelmässig auf das gleiche Grundstück zu beziehen hätten (Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse). Dafür sprächen auch Gründe der Rechtslogik: Da die Besitznahme an einem Grundstück (auch Baurechtsgrundstück) frühestens mit dessen Entstehung erfolgen könne, sei es ausgeschlossen, die vor der Baurechtsbestellung angefallenen Landerwerbskosten als Anlagekosten zu berücksichtigen (Urteil des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 27. März 1996 E. 2, in: StE 1996 B 42,1 Nr. 4).

Eine staatsrechtliche Beschwerde gegen dieses Urteil wies das Bundesgericht ab. Es kam zum Schluss, dass der Entscheid des Verwaltungsgerichts "zumindest nicht willkürlich" sei. Da die Begründung eines selbständigen und dauernden Baurechts nach zürcherischem Recht keine der Grundstückgewinnsteuer unterliegende Handänderung darstelle und die veräusserte Baurechtsdienstbarkeit bzw. die Miteigentumsanteile daran vorher gar nicht bestanden hätten, habe notgedrungen auf einen Ersatzzeitpunkt abgestellt werden müssen, der einer förmlichen Handänderung möglichst nahekomme. Da sich die "letzte Handänderung" auf das gleiche Grundstück, dessen Veräusserung die Grundstückgewinnsteuer auslöse, beziehen müsse, liege es nahe, auf den Zeitpunkt der Errichtung der Baurechtsdienstbarkeit abzustellen. Dass es sich um ein Eigentümerbaurecht handle, wel-

chem vorerst lediglich ein formaler Rechtsbestand zugekommen sei, lasse das Ergebnis nicht als schlechthin unhaltbar und damit willkürlich erscheinen (nicht publiziertes Urteil 2P.221/1996 vom 10. August 1998 E. 3c).

Auf diese Rechtsprechung beruft sich die Vorinstanz. Zu prüfen ist, ob unter dem Gesichtswinkel des harmonisierten Rechts bei freier Prüfung daran festgehalten werden kann.

4.6. Die Auffassung, dass sich das Baurechtsgrundstück erstmals durch seine Begründung manifestiere und vorher keine Existenz geführt habe, lässt sich grundsteuerrechtlich nicht aufrecht erhalten. Ein wesentlicher, auch im Recht der Zürcher Grundstückgewinnsteuer anerkannter Grundsatz ist derjenige der vergleichbaren Verhältnisse (auch Kongruenzprinzip genannt). Auf diesen Grundsatz beruft sich zu Recht auch die Vorinstanz. Unter diesem Gesichtswinkel kann aber nicht gesagt werden, dass die im Baurechtsgrundstück vereinigten Rechte vorher nicht bestanden hätten. Vielmehr liegt, wie erwähnt, eine Aufspaltung von vorbestehenden Eigentumsrechten vor. Ein grosser Teil geht auf den Erwerber des Baurechts über, dem Grundeigentümer verbleibt der - mitunter kleine - Rest (Zuppinger, a.a.O., S. 316; ders., Die zürcherische Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, 1956, S. 31 f.; Klöti-Weber/Baur, a.a.O., N. 41 zu § 96 StG/AG; Zwahlen, a.a.O., N. 38 zu Art. 12 StHG).

Es verhält sich auch nicht so, dass die im Baurecht oder Baurechtsgrundstück verselbständigten Eigentumsrechte vor der Begründung des Baurechts nicht bestanden hätten. Es ist anerkannt, dass die selbständigen und dauernden Baurechte durch die gesetzliche Fiktion in Art. 655 Abs. 2 ZGB nicht zu Sachobjekten werden und bei der Anwendung der Regeln über den Eigentumserwerb den Besonderheiten ihres Charakters als Dienstbarkeitsrechte Rechnung zu tragen ist (so bereits BGE 118 II 115 E. 2 S. 118 für die Dereliktion). Es ist daher auch unter dem Gesichtswinkel des Grundsatzes der vergleichbaren Verhältnisse erforderlich, für die Berechnung des Gewinns und der Besitzesdauer bei der Veräusserung eines Baurechtsgrundstückes im Miteigentum (Stockwerkeigentum) auf die letzte tatsächliche Veräusserung abzustellen.

Daran ändert das genannte Urteil des Bundesgerichts 2P.221/1996 vom 10. August 1998 nichts. Das Bundesgericht hat den damals angefochtenen Entscheid nur unter dem Gesichtswinkel des Willkürverbots betrachtet und die Begründung auch im Ergebnis nicht als willkürlich beurteilt. Vorliegend geht es um die Prüfung der Auslegung des Begriffs der "letzten Handänderung" in § 219 Abs. 2 StG/ZH unter dem Gesichtswinkel des in diesem Bereich durch Bundesrecht nunmehr teilweise harmonisierten Rechts mit freier Kognition. Unter diesem Gesichtswinkel kann die bisherige Praxis des Verwaltungsgerichts nicht geschützt werden (kritisch auch Richner et al., a.a.O., N. 37 zu § 219 StG/ZH).

5.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen, der angefochtene Entscheid aufzuheben und zu neuer Veranlagung an die Grundsteuerkommission der Gemeinde zurückzuweisen (Art. 107 Abs. 2 2. Satz BGG).

Da die Gemeinde unterliegt und es sich um ihre Vermögensinteressen handelt, sind die bundesgerichtlichen Kosten ihr zu auferlegen (Art. 65 und 66 Abs. 1 und 4 a contrario BGG) und hat sie die Beschwerdeführer angemessen zu entschädigen (Art. 68 BGG).

Über die Kosten und Entschädigung im kantonalen Verfahren wird die Vorinstanz in einem Zusatzentscheid zu diesem Entscheid befinden.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen, der angefochtene Entscheid aufgehoben und die Sache zu neuer Veranlagung an die Grundsteuerkommission der Gemeinde U.\_\_\_\_\_ zurückgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.– werden der Gemeinde U.\_\_\_\_\_ auferlegt.

3.

Die Gemeinde U.\_\_\_\_\_ hat die Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren mit insgesamt Fr. 5'000.– zu entschädigen.

4.

Über die Kosten und Entschädigung im kantonalen Verfahren hat die Vorinstanz in einem Zusatzentscheid zu diesem Entscheid zu befinden.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten sowie dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Kammer, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 1. Mai 2014

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Wyssmann