

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2005.00010 vom 25. Mai 2005

ZH Verwaltungsgericht, 2005-05-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2005.00010

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2005.00010 du 25 mai 2005

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2005.00010 del 25 maggio 2005

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Ersatzbeschaffung landwirtschaftlicher Grundstücke Die gemäss § 161 Abs. 3 lit. h aStG noch erforderliche ertragsmässige Gleichheit der beiden Grundstücke ist harmonisierungsbedingt entfallen, indessen dürfte sich die Erweiterung, wonach nicht mehr eine gleiche wirtschaftlich-technische Ersatzfunktion vorhanden sein muss, lediglich auf die Tatbestandsvariante der Verbesserung des eigenen Grundstücks beziehen, während die Variante des Erwerbs eines selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstücks nach wie vor eine gewisse funktionale Kongruenz der Grundstücke voraussetzt. Sofern sich der Erwerb eines zusätzlichen Grundstücks überhaupt unter die Tatbestandsvariante der Verbesserung des eigenen Grundstücks subsumieren lässt, sollte jedenfalls verlangt werden, dass das neu erworbene Grundstück in den bestehenden Landwirtschaftsbetrieb integriert wird und als Teil eines einheitlichen Ganzen erscheint. Die hier zu beurteilende Konstellation, bei welcher im Ergebnis zwei eigenständige und von zivilrechtlich verschiedenen Eigentümern geführte landwirtschaftliche Betriebe vorliegen, erfüllt die Voraussetzungen der Ersatzbeschaffung nicht, zumal es am Kriterium der Selbstbewirtschaftung mangelt. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Rechtsgebiet: Steuerrecht Betreff: Grundstückgewinnsteuer Ersatzbeschaffung landwirtschaftlicher Grundstücke Die gemäss § 161 Abs. 3 lit. h aStG noch erforderliche ertragsmässige Gleichheit der beiden Grundstücke ist harmonisierungsbedingt entfallen, indessen dürfte sich die Erweiterung, wonach nicht mehr eine gleiche wirtschaftlich-technische Ersatzfunktion vorhanden sein muss, lediglich auf die Tatbestandsvariante der Verbesserung des eigenen Grundstücks beziehen, während die Variante des Erwerbs eines selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstücks nach wie vor eine gewisse funktionale Kongruenz der Grundstücke voraussetzt. Sofern sich der Erwerb eines zusätzlichen Grundstücks überhaupt unter die Tatbestandsvariante der Verbesserung des eigenen Grundstücks subsumieren lässt, sollte jedenfalls verlangt werden, dass das neu erworbene Grundstück in den bestehenden Landwirtschaftsbetrieb integriert wird und als Teil eines einheitlichen Ganzen erscheint. Die hier zu beurteilende Konstellation, bei welcher im Ergebnis zwei eigenständige und von zivilrechtlich verschiedenen Eigentümern geführte landwirtschaftliche Betriebe vorliegen, erfüllt die Voraussetzungen der Ersatzbeschaffung nicht, zumal es am Kriterium der Selbstbewirtschaftung mangelt. Abweisung. Stichworte: BESITZANTRITT BETRIEBSGEMEINSCHAFT ERSATZBESCHAFFUNG ERSATZGRUNDSTÜCK ERTRAGSMÄSSIGE GLEICHWERTIGKEIT

FUNKTIONSGLEICHHEIT GENERATIONENWECHSEL
GRUNDSTÜCKGEWINNSTEUER HEIMWESEN LANDWIRTSCHAFTLICHES
GRUNDSTÜCK LANDWIRTSCHAFTSBETRIEB SELBSTBEWIRTSCHAFTUNG
STEUERAUFSCHUB VERBESSERUNG DES EIGENEN GRUNDSTÜCKS

Rechtsnormen: § 161 Abs. III lit. h aStG § 216 Abs. III lit. h StG Publikationen: - keine -
Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 2 I. A verkaufte mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 5. Oktober 2001 ein in der Bauzone gelegenes Baugrundstück in der Gemeinde X, welches Teil des landwirtschaftlichen Heimwesens "L" bildete, zum Preis von Fr. ... an die H AG. Gleichentags wurde die Handänderung im Grundbuch vollzogen. Ebenfalls mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 5. Oktober 2001 erwarb A von I für Fr. ... das landwirtschaftliche Heimwesen "M", welches ein Wohnhaus, mehrere Ökonomiegebäude sowie diverse Grundstücke in den Gemeinden X und Y umfasst. Ein Nachtrag dazu wurde am 22. November 2001 beurkundet. Der Besitzeserwerb wurde gemäss "Weiteren Bestimmungen" zum Kaufvertrag auf den 1. Januar 2002 festgelegt. Am 31. Dezember 2001 trat A das neu erworbene landwirtschaftliche Heimwesen "M" im Rahmen eines Erbvorbezugs mit Besitzeserwerb per 1. Januar 2002 an seinen Sohn D ab, welcher dieses in der Folge bewirtschaftete. Gleichentags wurde das Heimwesen "L" an den Sohn C abgetreten. Am 7. August 2002 verstarb A. Aus Anlass der Handänderung vom 5. Oktober 2001 auferlegte die Grundsteuerkommission der Gemeinde X den Erben von A mit Entscheid vom 1. Dezember 2003 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... sowie eine Handänderungssteuer von Fr. ... Eine gegen den Veranlagungsentscheid erhobene Einsprache, mit welcher die Erben von A Gewährung des Steueraufschubs bzw. der Steuerbefreiung infolge Ersatzbeschaffung eines landwirtschaftlichen Grundstücks verlangt hatten, wies die Grundsteuerkommission am 22. März 2004 ab. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs der Pflichtigen wies die Steuerrekurskommission III mit Entscheid vom 24. November 2004 ab. III. Mit Beschwerde vom 31. Januar 2005 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, den Entscheid der Steuerrekurskommission III aufzuheben und für die Grundstückgewinnsteuer den Steueraufschub bzw. für die Handänderungssteuer die Steuerbefreiung infolge Ersatzbeschaffung eines landwirtschaftlichen Grundstücks zu gewähren. Gleichzeitig verlangten sie eine Parteientschädigung. Während die Steuerrekurskommission III auf Vernehmlassung verzichtete, schloss die Gemeinde X auf Abweisung der Beschwerde unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Mit der Beschwerde in Grundsteuersachen an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 213 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch. Ihr Ermessen überschreitet die Behörde, wenn sie den Rahmen des ihr gesetzlich zustehenden Ermessens verlässt, indem sie nach Ermessen entscheidet, obwohl ihr das Gesetz kein solches einräumt. Ein

Ermessensmissbrauch liegt vor, wenn die Behörde das Ermessen zwar im gesetzlich vorgegebenen Rahmen ausübt, dieses aber unter sachfremden Gesichtspunkten oder in Missachtung allgemeiner Rechtsprinzipien betätigt; das ist insbesondere der Fall, wenn die Ermessensbetätigung als unhaltbar, als willkürlich und rechtsungleich erscheint (RB 1999 Nr. 147). 1.2 Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für die Rekurskommission. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht (spätestens) im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (vgl. RB 1999 Nrn. 149 und 150, auch zum Folgenden). Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Begehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen. Diese Rechtslage im Steuerbeschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht ist vergleichbar mit derjenigen im Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren vor Bundesgericht, wo gemäss Art. 105 Abs. 2 des Bundesrechtspflegegesetzes vom 16. Dezember 1943 (OG) die Sachverhaltsfeststellung das Bundesgericht bindet, wenn eine richterliche Behörde als Vorinstanz den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat, woraus sich in solchen Fällen die Unzulässigkeit neuer Tatsachen und Beweismittel ergibt (BGE 125 II 217 E. 3a; BGr, 2. Mai 2000, 2A.499/1999, E. 1b, www.bger.ch; Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. A., Zürich 1998, N. 940 ff.). Damit befindet sich das vor dem Zürcher Verwaltungsgericht bei Steuerbeschwerden geltende Novenverbot auch in Übereinstimmung mit Art. 98a Abs. 3 OG.

E. 2.1

Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Gemäss § 216 Abs. 3 lit. h StG wird die Steuer aufgeschoben bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstücks oder zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke im Kanton verwendet wird. Diese Vorschrift entspricht fast wörtlich der Regelung von Art. 12 Abs. 3 lit. d des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), wobei allerdings die Ersatzbeschaffung in der ganzen Schweiz zum Steueraufschub führt (vgl. § 226a StG).

E. 2.2

Nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung gilt ein Grundstück dann als "landwirtschaftlich", wenn es entweder Teil eines landwirtschaftlichen Heimwesens ist oder tatsächlich landwirtschaftlich genutzt wird (RB 1991 Nr. 41 [Leitsatz] = StE 1992 B 42.36 Nr. 3; vgl. Martin Baumgartner, *Vermögensbesteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke im Kanton Zürich*, Zürich etc. 2002, S. 94 ff.). Der Erschliessungsgrad und die baurechtliche Zonenzugehörigkeit des Grundstücks sind nicht entscheidend. Auch

landwirtschaftlich beworbene baureife Grundstücke in der Bauzone können als "landwirtschaftlich" qualifiziert werden, während nicht bewirtschaftetes oder ödes Land nicht als solches zu würdigen ist, selbst wenn es in der Landwirtschaftszone liegt (RB 1994 Nr. 67 = ZStP 1994, S. 228). So ist nach der Rechtsprechung der Steueraufschub auch bei der Veräußerung einer unüberbauten Baulandparzelle zulässig, sofern die landwirtschaftliche Nutzung dieser Parzelle grundsätzlich möglich war und das Grundstück dadurch gleichsam eine betriebliche Reserve des veräußernden Landwirts bildete (RB 1991 Nr. 41 = StE 1992 B 42.36 Nr. 3, E. 2a).

E. 3.1

Die Vorinstanz hat im Wesentlichen erwogen, eine gleichartige Funktion des Ersatzobjekts bilde Voraussetzung für die steuerlich privilegierungswürdige Ersatzbeschaffung. Das von A verkaufte Baugrundstück und das in der Folge erworbene landwirtschaftliche Heimwesen erfüllten jedoch nicht dieselbe Funktion, vielmehr gehe die Funktion des erworbenen Heimwesens, welches für sich selbst Grundlage für eine selbständige bäuerliche Existenz liefere, weit über jene des veräußerten unbebauten Grundstücks hinaus. Zudem habe A das erworbene Grundstück nie selbst bewirtschaftet, sondern sei eine solche Bewirtschaftung von Anfang an nur durch dessen Sohn D erfolgt.

E. 3.2

Demgegenüber machen die Pflichtigen im Wesentlichen geltend, bei landwirtschaftlichen Grundstücken müsse das Ersatzobjekt nicht dieselbe Funktion erfüllen wie das verkaufte Grundstück. Durch den Erwerb der Nachbarliegenschaft "M" habe A eine Vergrößerung seines landwirtschaftlichen Betriebs "L" bezweckt; geänderte agrarpolitische Rahmenbedingungen hätten ihn dazu gezwungen, um die Existenz langfristig erhalten bzw. sicherstellen zu können, dass der Betrieb auch noch von der nächsten Generation geführt werden könne. Wesentlich sei einzig, ob der Verkäufer den Erlös zum Nutzen der Landwirtschaft verwende. Dass A das Ersatzgrundstück kurz nach dem Kauf alters- und gesundheitshalber an seinen Sohn D abgetreten habe, ändere nichts am Vorliegen einer steuerlich privilegierten Ersatzbeschaffung. Da es um einen Familienbetrieb gehe, der sich über Generationen hinweg entwickelt habe, spiele es keine Rolle, welches Familienmitglied innerhalb dieser Kette gehandelt habe. Die Söhne D und C bewirtschafteten "M" und "L" aus rationellen Gründen im Rahmen einer vertraglich errichteten Betriebsgemeinschaft gemeinsam. Es treffe nicht zu, dass A "M" nie selbst bewirtschaftet habe. Er sei bereits am 22. November 2001 Eigentümer des neuen Betriebs geworden und habe mit dem Entscheid, die Baulandparzelle zu verkaufen und damit den Erwerb von "M" zu ermöglichen, als Selbstbewirtschafter im Sinn einer persönlichen Leitung des Gewerbes den entscheidenden strategischen Schritt unternommen. Da im November und Dezember in der Landwirtschaft naturgemäss wenig Arbeiten anfielen, könne nicht beurteilt werden, welche Feldarbeiten A in dieser Zeit noch selber ausgeführt habe.

E. 4.1

Die Vorinstanz geht zunächst davon aus, dass es bereits deshalb an einer massgeblichen Voraussetzung für eine Ersatzbeschaffung nach § 216 Abs. 3 lit. h StG mangle, weil vorliegend kein Ersatzobjekt mit gleichartiger Funktion erworben worden sei. Die Pflichtigen halten dem entgegen, dass eine solche gleichartige Funktion des erworbenen landwirtschaftlichen Grundstücks für die Gewährung des Steueraufschubs im Gegensatz zu gewerblichen Liegenschaften seit Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes nicht mehr

erforderlich sei.

E. 4.2

Die grundlegende agrarpolitische Zweckbestimmung von § 216 Abs. 3 lit. h StG kann darin erblickt werden, einem Landwirt die Fortführung seiner bisherigen Erwerbstätigkeit zu erleichtern, indem ihm bei ganzer oder teilweiser Aufgabe seines ursprünglichen Betriebs der Erwerb einer Ersatzliegenschaft oder die Verbesserung von bestehenden landwirtschaftlichen Grundstücken nicht durch die Grundstückgewinnbesteuerung erschwert oder sogar verunmöglicht werden soll. Von einem Ersatz ganz allgemein kann grundsätzlich nur gesprochen werden, wenn ein Aktivum aus äusserem Zwang oder aus betrieblichen Gründen aus dem Geschäftsvermögen ausscheidet und durch ein Aktivum ersetzt wird, das die gleiche wirtschaftliche Funktion wie das ausgeschiedene übernimmt und der Fortsetzung des Betriebs dient (RB 1991 Nr. 40 mit Hinweisen; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 68 N. 16, § 216 N. 252). Folgerichtig hatte § 161 Abs. 3 lit. h des alten Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (aStG) das Steuerprivileg ausdrücklich auf den Erwerb und die Erstellung von "ertragsmässig gleichwertigen", selbstbewirtschafteten Ersatzliegenschaften beschränkt, weshalb das Ersatzgrundstück Ertragsgleichheit aufweisen und dieselbe wirtschaftliche Funktion übernehmen musste wie das veräusserte Grundstück. Diese Einschränkung diente primär der Verhinderung von Missbräuchen (vgl. Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärler/Ferdinand Fessler/Markus Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. A., Bern 1983, § 161 N. 178 ff.). In § 216 Abs. 3 lit. h StG ist eine solche Beschränkung nicht mehr ausdrücklich enthalten, vielmehr sieht jene Bestimmung zwei mögliche Tatbestandsvarianten einer steuerprivilegierten Ersatzbeschaffung vor: einerseits den "Erwerb eines selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstücks", andererseits die "Verbesserung der eigenen selbstbewirtschafteten, landwirtschaftlichen Grundstücke". Das Erfordernis der ertragsmässigen Gleichheit ist harmonisierungsbedingt entfallen (vgl. Protokoll des Kantonsrats 1995-1999, Band V, S. 4700). Indem neu auch die Erlösreinvestition zur Verbesserung des eigenen Landwirtschaftsbetriebs zugelassen wird, ist die Ersatzbeschaffungstheorie in diesem Bereich weitgehend von der Reinvestitionstheorie abgelöst worden (vgl. Bernhard Zwahlen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel etc. 2002, Art. 12 StHG N. 73). Indessen dürfte sich diese Erweiterung, wonach nicht mehr zwingend eine gleiche wirtschaftlich-technische Ersatzfunktion vorhanden sein muss, lediglich auf die zweite Tatbestandsvariante der Verbesserung der eigenen selbstbewirtschafteten Grundstücke beziehen, da die Zweiteilung in den Ersatzerwerb und die Verbesserung ansonsten keinen Sinn ergeben würde. Es erscheint daher sachgerecht, für die erste Tatbestandsvariante des Erwerbs eines Ersatzgrundstücks neben dem Kriterium der Selbstbewirtschaftung nach wie vor eine gewisse funktionale Kongruenz zu verlangen, damit überhaupt von einem "Ersatz" gesprochen werden kann, auch wenn dieser Zusammenhang nicht mehr in einer ertragsmässigen Gleichwertigkeit der beiden Grundstücke zum Ausdruck kommen muss. Andernfalls würde es zur Gewährung der Steuerprivilegierung genügen, den Erlös in irgendeiner Form zum Nutzen der Landwirtschaft zu verwenden, was aber – entgegen der von den Pflichtigen vertretenen Auffassung – aufgrund der gewählten Formulierung des fraglichen Ersatzbeschaffungstatbestands offenkundig nicht dem Willen des Gesetzgebers entspricht.

E. 4.3

A hat von seinem Heimwesen "L" lediglich ein einzelnes Baugrundstück veräußert, wobei ihm ein ansonsten vollständiger landwirtschaftlicher Betrieb verblieben ist, welcher nach wie vor eine selbständige Grundlage für eine Existenz als Landwirt bildet. Eine eigentliche Aufgabe des ursprünglichen Heimwesens lag somit zu keinem Zeitpunkt vor, während das erworbene Grundstück ebenfalls einen vollständigen Landwirtschaftsbetrieb darstellt. Bei dieser ausserordentlichen Konstellation kann selbst bei extensiver Auslegung nicht mehr vom Erwerb eines "Ersatz"grundstücks im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. h erste Variante StG gesprochen werden, vielmehr ist von einem "Zusatz"objekt auszugehen, weil im Ergebnis zwei eigenständige Heimwesen vorliegen und das erworbene Grundstück dadurch in seiner Funktion weit über jene des veräußerten hinausgeht. Dieses Vorgehen bezweckt nicht mehr die Fortführung des bisherigen landwirtschaftlichen Betriebs, sondern eröffnet eine vollständig neue Erwerbsmöglichkeit.

E. 4.4

Mithin bleibt zu prüfen, ob vorliegend der Tatbestand einer Verbesserung des eigenen, selbstbewirtschafteten landwirtschaftlichen Grundstücks erfüllt ist. Der Wortlaut dieser Variante legt nahe, dass sie sich vorab auf die Erlösinvestition in bereits zum Betriebsvermögen des Landwirts gehörende Grundstücke bezieht, indem beispielsweise ein Stall erweitert oder ein Betriebsgebäude modernisiert wird. In der Regel dürften dabei das veräußerte und das zu verbessernde Grundstück eine landwirtschaftliche Betriebseinheit oder zumindest Teile einer solchen bilden. Ob auch der Erwerb einer zusätzlichen Liegenschaft als Vergrößerung des bestehenden Landwirtschaftsbetriebs unter den Begriff der "Verbesserung des eigenen Grundstücks" subsumiert werden kann, ist zumindest fraglich, zumal im hier zu beurteilenden Fall der ursprüngliche Betrieb um ein vollständiges zweites Heimwesen erweitert worden ist und sich insofern ganz grundsätzlich die Frage stellt, ob der gesetzliche Rahmen dadurch nicht ohnehin gesprengt wird. Konsequenterweise müsste dann aber jedenfalls gefordert werden, dass das erworbene Grundstück gleichsam in den bestehenden Landwirtschaftsbetrieb integriert wird und als Teil eines einheitlichen Ganzen erscheint. Ein derartiger rechtlicher und betrieblicher Zusammenhang im Sinn einer Betriebseinheit ist hier jedoch nicht ersichtlich. Vielmehr ist mit "M" einfach ein zusätzlicher, eigenständiger Landwirtschaftsbetrieb zum bereits vorhandenen Betrieb "L" hinzugekauft worden, um beiden Söhnen eine Erwerbsmöglichkeit als Landwirt zu verschaffen. Diese haben denn auch ab 1. Januar 2002 als zivilrechtlich verschiedene Eigentümer die beiden rund 1 km voneinander entfernt liegenden Heimwesen als jeweils auch in rechtlicher Hinsicht selbständige Betriebe weitergeführt. Die pauschale und nicht belegte Behauptung der Pflichtigen, die Familie sei "aufgrund der geänderten agrarpolitischen Rahmenbedingungen und wegen der Tier- und Naturschutzauflagen" gezwungen gewesen, den Betrieb zu vergrößern, findet in den Akten keine Stütze. Inwiefern dabei der Umstand von Belang sein soll, dass auf dem Hof "M" ein neues Betriebsgebäude errichtet worden sei, welches auf dem Heimwesen "L" aus bau- und umweltschutzrechtlichen Gründen nicht hätte realisiert werden können, ist nicht einzusehen. Die gemeinsame Bewirtschaftung der beiden Heimwesen durch D und C im Rahmen einer Betriebsgemeinschaft beruht offensichtlich auf freiwilliger Basis und ist nicht auf betriebliche Notwendigkeit zurückzuführen. Dabei ist der erst im Beschwerdeverfahren eingereichte "Vertrag über die Errichtung einer Betriebsgemeinschaft" aufgrund des Novenverbots (vgl. E. 1.2) unbeachtlich. Nicht zuletzt mangels einer eigentlichen Betriebseinheit erreicht die vorliegende Konstellation deshalb nicht die geforderte Intensität für die Annahme einer steuerlich privilegierten

Ersatzbeschaffung.

E. 5

Im Übrigen hat die Vorinstanz zu Recht festgestellt, dass es am Erfordernis fehlt, wonach die erworbene Liegenschaft ein "selbstbewirtschaftetes" Grundstück sein muss.

E. 5.1

Das Gesetz umschreibt die Voraussetzungen nicht, unter denen ein Ersatzgrundstück als "selbstbewirtschaftet" im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. h StG zu qualifizieren ist. Massgebend für die Auslegung dieses Begriffs ist somit die Rechtsprechung, insbesondere zur früheren – diesbezüglich weitgehend gleich lautenden – grundsteuerrechtlichen Ordnung der Ersatzbeschaffung landwirtschaftlicher Grundstücke (§ 161 Abs. 3 lit. h aStG). Die Regelungen des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB) können gegebenenfalls ergänzend herangezogen werden, sind hingegen für das zürcherische Steuerrecht nicht verbindlich (vgl. VGr, 1. September 2004, SB.2004.00037, E. 1.1). Eine Selbstbewirtschaftung im Sinn des BGBB liegt vor, wenn der Steuerpflichtige den erworbenen landwirtschaftlichen Boden selbst bearbeitet oder das landwirtschaftliche Heimwesen persönlich leitet (Art. 9 Abs. 1 BGBB). Falls das Ersatzgrundstück nicht selbst bewirtschaftet werden kann, weil es zum Zeitpunkt des Erwerbs verpachtet ist, steht dies einer steuerlichen Privilegierung nicht entgegen, soweit mit einer Selbstbewirtschaftung zu rechnen ist (VGr, 8. Mai 1990, SR 89/0020; Richner/Frei/Kaufmann, § 216 N. 281).

E. 5.2

"Selbstbewirtschaftung" verstanden im tatsächlichen Sinn des Wortes setzt eine unmittelbare eigene Bewirtschaftung durch den erwerbenden Landwirt selbst voraus. Der öffentlich beurkundete Kaufvertrag zwischen A und I über den Erwerb des landwirtschaftlichen Heimwesens "M" datiert vom 5. Oktober 2001. In "Weiteren Bestimmungen" zum Kaufvertrag hielten die Vertragsparteien fest, dass der Besitzesantritt, d.h. der Übergang der Vertragsobjekte in Rechten und Pflichten, Nutzen und Gefahr, am 1. Januar 2002 erfolge, und dass über die mit den Vertragsobjekten verbundenen Abgaben zum Wert am Antrittstag abgerechnet werde. Am 22. November 2001 wurde sodann ein Nachtrag zum Kaufvertrag öffentlich beurkundet und die Grundbuchanmeldung vorgenommen. Zu diesem Zeitpunkt ist A somit zivilrechtlicher Eigentümer des Grundstücks "M" geworden, was ihm grundsätzlich die Möglichkeit verschaffte, rechtlich darüber zu verfügen, also etwa das Grundstück weiterzuverkaufen oder mit Grundpfandrechten zu belasten. Was die tatsächliche Nutzung des Landwirtschaftsbetriebs angeht, eröffnete sich hingegen erst durch den Besitzesantritt vom 1. Januar 2002 die Möglichkeit, faktisch über das Heimwesen zu verfügen, weil erst die Besitzesübergabe bzw. der Übergang von Nutzen und Gefahr dem Erwerber die tatsächliche Gewalt über das Grundstück verschafft und dazu führt, dass er die Sache frei nutzen kann. Somit war beispielsweise die eigentliche Bewirtschaftung des Landes im Sinn einer Bearbeitung des Bodens erst ab Januar 2002 möglich. Dabei kann offen bleiben, ob ab dem Zeitpunkt des Eigentumsübergangs allenfalls bereits die Möglichkeit einer Selbstbewirtschaftung im Sinn einer persönlichen betrieblichen Leitung des Heimwesens bestanden hätte, da in keiner Art und Weise nachgewiesen ist, dass A im betreffenden Zeitraum entsprechende Handlungen vorgenommen oder strategische Entscheide getroffen hätte. Hierbei gilt auch zu berücksichtigen, dass die Familie laut Einsprachebeschluss gegenüber dem Steueramt X im Juni 2001 klar zum Ausdruck gebracht habe, eine Selbstbewirtschaftung durch A sei nicht

geplant. Deshalb muss angenommen werden, dass schon von Anfang an eine Nachfolgeregelung vorgesehen war, wonach der Sohn D gleichzeitig mit dem Erwerb des neuen Betriebs auch dessen Bewirtschaftung übernehmen sollte. Eine Selbstbewirtschaftung durch A ist folglich nicht nachgewiesen. Entscheidend ist dabei, dass eine solche ab 1. Januar 2002 grundsätzlich möglich gewesen wäre, aber freiwillig – infolge der erbvorbezugsweisen Abtretung an den Sohn – nicht erfolgt ist. Anders würde sich die Situation allenfalls dann präsentieren, wenn A durch äussere, ihm nicht zurechenbare Gründe daran gehindert gewesen wäre, das neu erworbene Heimwesen selbst zu bewirtschaften, so wenn er zum Beispiel noch vor Besitzesantritt verstorben wäre oder der gesamte zu bewirtschaftende Boden am 1. Januar 2002 noch an Drittpersonen verpachtet gewesen wäre. Wie entschieden werden müsste, wenn er seinem Sohn in der Betriebsführung von "M" zumindest beigestanden hätte, sei dahingestellt, wird doch dies von den Pflichtigen nicht geltend gemacht. Diese Auslegung des Begriffs der "Selbstbewirtschaftung" deckt sich gleichzeitig mit derjenigen des Begriffs der "selbstgenutzten" Wohnliegenschaft gemäss § 216 Abs. 3 lit. i StG: Die Selbstnutzung erfasst dort lediglich das eigene Bewohnen durch den Veräusserer selbst, während etwa das Bewohnen durch den Erblasser den die Liegenschaft nach dem Erbgang veräussernden Erben nicht angerechnet werden kann (RB 1992 Nr. 49 = StE 1992 B 42.38 Nr. 9). Angesichts der vergleichbaren Konstruktion der beiden Ersatzbeschaffungstatbestände rechtfertigt sich ein sinngemässes Heranziehen dieser Rechtsprechung für den vorliegenden Fall. Daher erscheint es nicht sachgerecht, die Definition der "Selbstbewirtschaftung" zu erweitern und auch Generationenwechsel miteinzubeziehen, zumal die steuerliche Begünstigung nicht auf die Erhaltung von Familienvermögen, sondern von individuellem landwirtschaftlichem Eigentum abzielt. Im Übrigen muss auf die weiteren Vorbringen der Pflichtigen mangels Relevanz nicht näher eingegangen werden. Die Steuerberechnung ist grundsätzlich unbestritten geblieben. Demzufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 6

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den unterliegenden Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG) und steht diesen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG). Da der Beschwerdegegnerin kein besonderer Aufwand erwachsen ist, bleibt ihr eine Parteientschädigung ebenfalls versagt. Demgemäss entscheidet die Kammer :

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