

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00084 vom 18. März 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-03-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2008.00084

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00084 du 18 mars 2009

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00084 del 18 marzo 2009

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Ersatzbeschaffung 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 verwendet wird (vgl. Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG). Damit von einem "Ersatz" gesprochen werden kann, bedarf es einer gewissen funktionalen Kongruenz des Ersatzgrundstücks. Vorliegend gebricht es an der notwendigen funktionalen Gleichwertigkeit, wird doch ein 2'350 m² grosses Grundstück, auf dem laut Rekurskommission ein Schnitt Heu pro Jahr produziert wurde, ansonsten dort Schafe weideten und die Scheune als Lager für Stroh, Dünger und Landmaschinen diente, durch ein vollständiges landwirtschaftliches Gewerbe samt Wohnhaus ersetzt. Die Funktion des erworbenen landwirtschaftlichen Gewerbes reicht somit weit über jene des veräusserten Grundstücks hinaus. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Kulturland mit Scheune, welches er am 24. Februar 2006 (Grundbucheintrag am 26. September 2006) an eine Immobilienfirma zum Preis von Fr.- verkaufte. Mit der Grundstückgewinnsteuererklärung beantragte er, die Steuer wegen Reinvestition des Erlöses in das Ersatzgrundstück in D aufzuschieben. Am 19. Juni 2007 veranlagte die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde C A mit einer Grundstückgewinnsteuer von Fr.-. Sie lehnte den Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung ab, da es angesichts des Verkaufs einer blossen Baulandparzelle und des Kaufs eines ganzen landwirtschaftlichen Gemeinwesens an der erforderlichen Funktionsgleichheit mangle. Gleich lautete auch der Einspracheentscheid vom 30. Oktober 2007. II. Einen hiergegen erhobenen Rekurs wies die Steuerrekurskommission III am 6. August 2008 ab. Sie gelangte (aus näher dargelegten Gründen) ebenfalls zum Schluss, es mangle an der zur zulässigen Annahme einer Ersatzbeschaffung erforderlichen funktionalen Gleichwertigkeit der Liegenschaft. III. Gegen diesen Entscheid erhob A (Beschwerdeführer) am 19. September 2008 Beschwerde an das Verwaltungsgericht und beantragte neben der Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids und der Zusprechung einer Parteientschädigung die Festsetzung des steuerbaren Grundstückgewinns sowie der geschuldeten Grundstückgewinnsteuer mit Fr.-. Während die Steuerrekurskommission III auf Vernehmlassung verzichtete, schloss die Gemeinde C auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und beantragte ihrerseits die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen 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 Ermessenüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Die Grundstücksgewinnsteuer 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. 2.3

Das Verwaltungsgericht hat sich mit der Tragweite von § 216 Abs. 3 lit. h StG in einem Leitentscheid vom 25. Mai 2005 ausführlich befasst (VGr ZH, 25. Mai 2005, SB.2005.00010, www.vgrzh.ch sowie StE 2006 B 42.38 Nr. 27). Es hat ausgeführt, die grundlegende agrarpolitische Zweckbestimmung von § 216 Abs. 3 lit. h StG könne 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 könne ganz allgemein grundsätzlich nur gesprochen werden, wenn ein Aktivum aus äusserem Zwang oder aus betrieblichen Gründen aus dem Geschäftsvermögen ausscheide und durch ein Aktivum ersetzt werde, das die gleiche wirtschaftliche Funktion wie das ausgeschiedene übernehme und der Fortsetzung des Betriebs diene (RB 1991 Nr. 40 mit Hinweisen; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 68 N. 16, § 216 N. 264 ff.). Folgerichtig hätte § 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 habe Ertragsgleichheit aufweisen und dieselbe wirtschaftliche Funktion übernehmen müssen wie das veräusserte Grundstück. Diese Einschränkung habe primär der Verhinderung von Missbräuchen gedient (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 sei eine solche Beschränkung nicht mehr ausdrücklich enthalten, vielmehr sehe 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 sei harmonisierungsbedingt entfallen (vgl. Protokoll des Kantonsrats 1995–1999, Band V, S. 4700). Indem neu auch die Erlösreinvestition zur Verbesserung des eigenen Landwirtschaftsbetriebs zugelassen werde, sei die Ersatzbeschaffungstheorie in diesem Bereich weitgehend von der Reinvestitionstheorie abgelöst worden (vgl. Bernhard Zwahlen in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], 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 erscheine 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 könne, auch wenn dieser Zusammenhang nicht mehr in einer ertragsmässigen Gleichwertigkeit der beiden Grundstücke zum Ausdruck kommen müsse. Andernfalls würde es zur Gewährung der Steuerprivilegierung genügen, den Erlös in irgendeiner Form zum Nutzen der Landwirtschaft zu verwenden, was aber aufgrund der gewählten Formulierung des fraglichen Ersatzbeschaffungstatbestands offenkundig nicht dem Willen des Gesetzgebers entspreche.

E. 3.1

Die Rekurskommission hat ausgehend von der dargelegten Rechtsprechung (vgl. oben E. 2.3), der im Übrigen für die vorliegend einzige interessierende Konstellation des Erwerbs eines selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstücks auch in der Literatur keine Kritik erwachsen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N. 265, 316 ff.), festgehalten, es gebreche vorliegend an der notwendigen funktionalen Gleichwertigkeit. Während auf dem eine Grösse von 2'350 m² aufweisenden verkauften Grundstück ein Schnitt Heu pro Jahr

produziert worden sei, ansonsten dort Schafe geweidet hätten und die Scheune als Lager für Stroh, Dünger und Landmaschinen gedient habe, habe der Pflichtige in D ein vollständiges landwirtschaftliches Gewerbe samt Wohnhaus (mit einer Fläche von 135'939 m²) erworben. Bereits daraus erhelle, dass die Funktion des erworbenen landwirtschaftlichen Gewerbes weit über jene des veräusserten Grundstücks hinausreiche. Daran ändere nichts, dass die auf jenem stehende Scheune als Garage für Traktoren und als Unterstand für Maschinen gedient habe, sei es doch für die insgesamt bewirtschafteten Grundstücke wohl nur am Rande von Bedeutung gewesen. Nichts anderes ergebe sich schliesslich, wenn man die weiteren durch den Pflichtigen im Jahr 2006 in C veräusserten Grundstücke einbezöge, läge nämlich auch dann kein funktionsfähiger Landwirtschaftsbetrieb vor. Diesen zutreffenden Ausführungen tritt das Verwaltungsgericht bei (vgl. § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976).

E. 3.2

Was der Beschwerdeführer gegen diese Würdigung vorbringt, überzeugt nicht. Zwar ist es zutreffend, dass sich die funktionale Gleichwertigkeit nur auf das Verhältnis zwischen ersetzttem Grundstück und Ersatzgrundstück bezieht und es zur Beantwortung dieser Frage weder auf die Flächenverhältnisse noch auf die in verschiedenen Landesgegenden unterschiedlichen Preisniveaus ankommen kann. So kann dem Beschwerdeführer auch ohne Weiteres darin zugestimmt werden, dass ein kleiner Landwirtschaftsbetrieb privilegiert im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. h StG durch einen grossen Landwirtschaftsbetrieb ersetzt werden kann. In einem solchen Fall ist nämlich – anders als in der vorliegend zu beurteilenden Konstellation – die erforderliche funktionale Gleichwertigkeit gegeben. Eine anteilmässige Ersatzbeschaffung, wie sie geltend gemacht wird, sieht das Gesetz nicht vor. An den einzig massgebenden Fragen vorbei zielen sodann die Ausführungen, welche sich auf die Zulässigkeit der Ersatzbeschaffung zwecks Verbesserung der selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke beziehen, geht es doch vorliegend ausschliesslich um einen allfälligen Aufschub wegen Erwerb eines selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstücks. Nicht zu beurteilen sind auch die steuerlichen Folgen einer anderen als der vorliegend gewählten Sachverhaltsgestaltung. Angesichts der Verneinung der funktionalen Gleichwertigkeit braucht weiters von vornherein nicht auf die Ausführungen des Beschwerdeführers eingegangen zu werden, sofern sich diese zum Charakter des veräusserten Grundstücks als Bauland oder zur Steuerumgehung beziehen. Ins Leere zielt schliesslich das Heranziehen der Ersatzbeschaffung selbstbewohnten Eigentums, geht es bei diesem doch – anders als vorliegend – nicht um betriebsnotwendiges Anlagevermögen und wäre das Kriterium der Funktionsgleichheit bei Eigenheimen ohnehin immer erfüllt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N. 265). Die Beschwerde ist mithin vollumfänglich abzuweisen.

E. 4

Ausgangsgemäss sind die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG) und steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG). Eine solche steht auch der Beschwerdegegnerin nicht zu, da deren Aufwand für das Verfassen der Beschwerdeantwort unter Berücksichtigung der schon im vorinstanzlichen Verfahren in der Rekursantwort vorgebrachten Darlegungen nicht über das hinausgeht, was von einer Amtsstelle im Rahmen ihrer gewöhnlichen amtlichen Tätigkeit erwartet werden darf (§ 17 Abs. 2 lit. a

VRG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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