

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00081 vom 11. Januar 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-01-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2022.00081](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2022.00081)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00081 du 11 janvier 2023

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00081 del 11 gennaio 2023

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | [Dem Beschwerdeführer konnte im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer weder ein Steueraufschub wegen einer Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen noch wegen einer Ersatzbeschaffung eines landwirtschaftlichen Grundstücks gewährt werden]. Der Pflichtige bewirtschaftete das Grundstück nicht selber und er erhielt für dessen Nutzung keinen Pachtzins oder eine anderweitige Entschädigung. Das fragliche Grundstück konnte somit nicht zu seinem betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehören (E. 4.2). Das Grundstück qualifizierte spätestens ab dem Zeitpunkt seiner Entlassung aus dem Anwendungsbereich des BGGB nicht mehr als landwirtschaftliches Grundstück im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. h StG. Ein Steueraufschub kann ihm vorliegend nicht gewährt werden (E. 4.3). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2022.00081 Urteil der 2. Kammer vom 11. Januar 2023 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen A, Beschwerdeführer, gegen Gemeinde D, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. A. A betrieb gemeinsam mit seiner Ehefrau B über Jahrzehnte einen Landwirtschaftsbetrieb mit Schwerpunkt Gemüseanbau in der Gemeinde D. Eigenen Angaben zufolge gaben sie die Betriebsführung im Jahr 2019 auf. Im gleichen Jahr erwarb A einen Gutsbetrieb (Pferdefarm) im Kanton E. Per 3. August 2010 hatte A von seinem Bruder C das Grundstück Kat.-Nr. 01 (heute parzelliert in Kat.-Nr. 02, 03, 04 und 05, daher nachfolgend "aKat.-Nr. 01") geschenkt erhalten. Mit Verfügung der Baudirektion des Kantons Zürich vom 4. Juni 2018 wurde das Grundstück, das mehrheitlich in der Bauzone lag, auf Gesuch hin aus dem Anwendungsbereich des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (BGGB) entlassen. Per 24. Januar 2020 veräusserte A das Grundstück aKat.-Nr. 01 für Fr. .... Infolge der mit dem Verkauf verbundenen Handänderung errechnete der Gemeinderat der Gemeinde D im Rahmen des Veranlagungsentscheids vom 6. April 2020 einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. ... sowie eine daraus resultierende Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... Den aufgrund des Erwerbs einer Pferdefarm im Kanton E beantragten Steueraufschub gewährte er nicht. B. Mit Entscheid vom 6. September 2021 wies der Gemeinderat der Gemeinde D die gegen den Veranlagungsentscheid erhobene Einsprache ab, soweit er darauf eintrat. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs von A wies das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 30. Juni 2022 ab, auf den Rekurs von B trat es nicht ein. III. Mit Beschwerde vom

8. Oktober 2022 gelangte A an das Verwaltungsgericht und beantragte, der festgelegte Grundstücksgewinn von Fr. ... sei im Umfang von 86,6 % aufzuschieben. Weiter wurde eine Umtriebsentschädigung beantragt. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte die Gemeinde D die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werden könne. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 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. 1.2 Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150, bestätigt in BGE 131 II 548). Vom Novenverbot ausgenommen sind 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 (BGE 131 II 548).

### **E. 2.1**

Die Grundstückgewinnsteuer wird erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 StG). Als Handänderung i.S. des Grundstückgewinnsteuerrechts wird allgemein die Übertragung von sachenrechtlichem Eigentum oder auch bloss eigentumsähnlichen Befugnissen an einem Grundstück oder Grundstückanteil vom bisherigen Rechtsträger auf einen anderen verstanden ( Felix Richner et al., Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Zürich, 4. Aufl., Zürich 2021, § 216 N. 6 ).

### **E. 2.2.1**

Die Grundstückgewinnsteuer kann unter Umständen aufgeschoben werden, wobei vorliegend zwei Steueraufschubstatbestände infrage kommen. Ein Steueraufschub ist namentlich möglich bei vollständiger und teilweiser Veräusserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Grundstücks, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zur Verbesserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Ersatzgrundstücks in der Schweiz verwendet wird (§ 216 Abs. 1 lit. g StG). Weiter ist ein Steueraufschub möglich bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines selbst bewirtschafteten Ersatzgrundstücks oder zur Verbesserung der eigenen, selbst bewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (§ 216 Abs. 1 lit. h StG). Grundsätzlich setzt ein Steueraufschub aufgrund einer Ersatzbeschaffung gemäss § 216 Abs. 1 lit. g und h StG voraus, dass ein Grundstück veräussert und kausal mit dieser Veräusserung zusammenhängend ein Ersatzobjekt erworben oder verbessert wird ( Richner et al., § 216 N. 264 ).

### **E. 2.2.2**

Eine Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen (§ 216 Abs. 1 lit. g StG) bedingt, dass Subjektidentität zwischen dem Veräusserer und demjenigen, der die

Ersatzbeschaffung durchführt, besteht (1). Weiter müssen sowohl das Veräusserungsobjekt wie auch das Ersatzobjekt betriebsnotwendiges Anlagevermögen darstellen (2) und es muss eine angemessene Frist zwischen Veräusserung und Ersatzbeschaffung liegen (3). Betriebsnotwendige Vermögenswerte dienen ihrer Zweckbestimmung nach unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebs und können ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden. Die betriebsnotwendigen Vermögenswerte bilden unerlässliche Bestandteile der betrieblichen Einheit; ihre Veräusserung würde zu einer substanziellen Veränderung des Betriebs führen. Ausgeschlossen ist somit die Ersatzbeschaffung von Vermögenswerten, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder durch ihren Ertrag dienen. Beurteilungsgrundlage der Betriebsnotwendigkeit bilden immer die betrieblichen Verhältnisse des steuerpflichtigen Unternehmens (BGr, 8. Dezember 2016, 2C\_176/2016, E. 3.1).

### **E. 2.2.3**

§ 216 Abs. 1 lit. h StG ermöglicht einen Steueraufschub im Fall einer Ersatzbeschaffung eines landwirtschaftlichen Grundstücks. Der Begriff des "land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks" ist gemäss Bundesgericht im Einklang mit dem BGGB auszulegen. Das ist nach Massgabe von Art. 2 Abs. 1 BGGB hauptsächlich dann der Fall, wenn es sich um einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke handelt, die ausserhalb einer Bauzone nach Art. 15 des Gesetzes über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 (Raumplanungsgesetz, RPG) liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist. Landwirtschaftlich genutzte Grundstücke, die sich in der Bauzone befinden und nicht überbaut sind, kommen daher regelmässig für eine Ersatzbeschaffung nicht infrage. Ausnahmsweise sind sie dann ersatzbeschaffungsberechtigt, wenn sie zum angemessenen Umschwung eines landwirtschaftlichen Gewerbes gehören ( Richner et al., § 216 N. 304 ff. ).

### **E. 3.1**

Die Vorinstanz verneinte vorliegend eine Ersatzbeschaffung eines Betriebsgrundstücks, da das infrage stehende Grundstück nicht einem bestehenden landwirtschaftlichen Betrieb des Pflichtigen zugeordnet werden könne. Vielmehr habe dessen Bruder das Grundstück für seinen Gartenbaubetrieb bewirtschaftet. Beim Grundstück des Pflichtigen könne somit höchstens nichtbetriebsnotwendiges Anlagevermögen vorliegen. Ein Steueraufschub aufgrund einer Ersatzbeschaffung eines landwirtschaftlichen Grundstücks sei abzulehnen, weil der landwirtschaftliche Charakter des Grundstücks verneint werden müsse. Es handle sich im Wesentlichen um noch nicht voll erschlossenes Bauland, auf welchem voraussichtlich vier Einfamilienhäuser realisiert werden könnten. Spätestens ab dem Zeitpunkt, in welchem das Grundstück nicht mehr dem BGGB unterstellt gewesen sei, habe es nicht mehr als landwirtschaftliches Grundstück qualifiziert werden können. Der Pflichtige habe dieses als voll erschlossenes Bauland veräussert. Der Beschwerdegegner habe dem Pflichtigen die Gewährung eines Steueraufschubs folglich zu Recht verweigert.

### **E. 3.2**

Der Pflichtige stellt die rechtlichen Ausführungen der Vorinstanz nicht infrage, wendet hiergegen jedoch ein, es habe wenig Sinn gemacht, die kleine Parzelle mit seinen Geräten zu bewirtschaften. Stattdessen sei es bei der Bewirtschaftung durch seinen Bruder geblieben, mit welchem er jedoch in einer Betriebsgemeinschaft zusammengearbeitet habe

um das Angebot so vielfältig wie möglich zu gestalten. Ihre Anbauflächen seien gegenseitig betriebsnotwendig gewesen.

#### **E. 4.1**

Das vorliegend infrage stehende Grundstück aKat.-Nr. 01 weist eine Fläche von 4'504 m<sup>2</sup> auf und gehörte ursprünglich dem Bruder des Pflichtigen. Es befand sich genau im Grenzbereich der Wohn- und Landwirtschaftszone, die Zonengrenze verlief durch das Grundstück hindurch. Der grössere, im Süden gelegene Teil des Grundstücks mit 2'796 m<sup>2</sup> lag in der Bauzone (Wohnzone W1). Von der Restfläche des Grundstücks wurden 1'244 m<sup>2</sup> der Landwirtschaftszone zugeteilt, während 464 m<sup>2</sup> Wald sind. Heute ist das Grundstück parzelliert in vier Einfamilienhausparzellen mit den Kat.-Nr. 02, 03, 04 und 05.

#### **E. 4.2**

Der Pflichtige erhielt das Grundstück aKat.-Nr. 01 am 3. August 2010 von seinem Bruder geschenkt. Es ist unbestritten, dass er dieses in der Folge nicht selber bewirtschaftet hat. Wie er in seiner Beschwerde selbst ausführt, blieb die Bewirtschaftung bei seinem Bruder. Einen Pachtzins oder eine anderweitige Entschädigung erhielt der Pflichtige im Gegenzug zu dieser Nutzung nicht. Das fragliche Grundstück konnte somit nicht zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen des Pflichtigen gehören. Die in der Beschwerde neu vorgebrachte Behauptung, dass der Pflichtige mit seinem Bruder eine Betriebsgemeinschaft geführt habe, welcher das Grundstück als betriebsnotwendiges Anlagevermögen zuzuordnen sei, ist ein unzulässiges Novum. Die betreffenden Vorbringen sind folglich unbeachtlich. Bloss der Vollständigkeit halber sei diesbezüglich jedoch angemerkt, dass die behauptete Betriebsgemeinschaft durch den Pflichtigen nicht nachgewiesen wurde und die Akten nicht auf eine solche schliessen lassen. Der Pflichtige legt auch nicht näher dar, weshalb eine Grundstückübertragung bei einer unveränderten Nutzung der Parzelle und einer gemeinsamen Betriebsführung überhaupt notwendig gewesen sein sollte. Stattdessen führt er in seiner Beschwerde aus, es sei für seinen Bruder und ihn mangels Direktzahlungen irrelevant gewesen, wer die Parzelle in der Bilanz geführt habe. Es wurden folglich getrennte Buchhaltungen geführt, was gegen ein gemeinsam geführtes betriebliches Unternehmen spricht. Es liegt somit keine Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen vor, weswegen dem Pflichtigen kein Steueraufschub gestützt auf § 216 Abs. 1 lit. g StG gewährt werden konnte.

#### **E. 4.3**

Eine Ersatzbeschaffung eines landwirtschaftlichen Grundstücks gemäss § 216 Abs. 1 lit. h StG ist vorliegend ebenfalls zu verneinen. Das Grundstück aKat.-Nr. 01 qualifizierte spätestens ab dem Zeitpunkt seiner Entlassung aus dem Anwendungsbereich des BGGB nicht mehr als landwirtschaftliches Grundstück im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. h StG. Dem Pflichtigen war dies auch bewusst, führt er doch in seiner "Entscheid-Kommentierung" eigens aus, die Entlassung aus dem BGGB sei für die Belehnung des Grundstücks und die Sicherstellung des (hohen) Kaufpreises seines neuen Betriebes im Kanton E notwendig gewesen. In seiner Beschwerde führt der Pflichtige zudem aus, die Gemeinde D habe wachsen wollen, weshalb er dem Druck, welcher auf das Bauland ausgeübt worden sei, nachgegeben habe. Er habe das Bauland seiner zonengerechten Nutzung übergeben wollen. Somit ist offensichtlich auch der Pflichtige der Ansicht, dass das Grundstück aKat.-Nr. 01 im Zeitpunkt des Verkaufs (voll erschlossenes) Bauland war, welches er zu einem entsprechend hohen Marktwert veräussert hat. Indem er einen Steueraufschub aufgrund

einer Ersatzbeschaffung gemäss § 216 Abs. 1 lit. h StG beantragt, widerspricht sich der Pflichtige selbst. Ein solcher kann ihm vorliegend nicht gewährt werden. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

#### **E. 5**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG) und eine Umtriebsentschädigung ist nicht zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG) .

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