



**Fall-Nr.:** B 2007/15  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 09.05.2007  
**Entscheiddatum:** 09.05.2007

### **Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 9. Mai 2007**

**Steuerrecht, Art. 132 Abs. 1 lit. c und d StG (sGS 811.1). Die Gewährung eines Steueraufschubes bei der Ersatzbeschaffung landwirtschaftlicher Grundstücke setzt voraus, dass sowohl das veräusserte Grundstück als auch das Ersatzobjekt ein selbstbewirtschaftetes Grundstück ist, wobei Verpachtung eine Selbstbewirtschaftung ausschliesst. Die st. gallische Regelung widerspricht dem StHG nicht. Im übrigen ist es zulässig, für die nachträgliche und die vorgängige Ersatzbeschaffung unterschiedliche Fristen festzulegen. Im konkreten Fall scheiterte die Gewährung des Aufschubs an der fehlenden Selbstbewirtschaftung und an der Nichteinhaltung der Frist nach Art. 66 Abs. 2 StV. Im übrigen gelangten auch die Aufschubstatbestände der Landumlegung, Güterzusammenlegung und Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen mangels funktionaler Identität der Grundstücke nicht zur Anwendung (Verwaltungsgericht, B 2007/15).**

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter Dr. E. Oesch-Frischkopf, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

---

In Sachen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

vertreten durch den Amtsleiter-Stellvertreter,

lic. iur. Hubert Hofmann,



gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Abteilung I/1, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

P.M.,

Beschwerdegegner,

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. B.

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./

....

Darüber wird in Erwägung gezogen:



1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Das kantonale Steueramt ist zur Beschwerde legitimiert, und die Beschwerdeeingabe vom 16. Januar 2007 sowie deren Ergänzung vom 12. Februar 2007 entsprechen zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 und 2 VRP). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

2. Nach Art. 132 Abs. 1 lit. d StG wird die Besteuerung des Grundstückgewinns aufgeschoben bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines in der Schweiz gelegenen Ersatzobjektes mit gleicher Funktion oder zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke verwendet wird.

2.1. Der Sachverhalt ist unbestritten. Der Beschwerdegegner veräusserte am 18. Juni 2004 zwei landwirtschaftlich genutzte Grundstücke für Fr. 179'469.-- und Fr. 54'120.-- und erzielte aus diesen Veräusserungen Grundstückgewinne von Fr. 163'220.-- bzw. Fr. 48'960.--. Diese Grundstücke waren verpachtet, und zwar entgegen den Feststellungen im angefochtenen Entscheid beide an Paul Z., wobei dieser das eine offenbar an Magnus S. in Unterpacht gegeben hatte. Das als Ersatz erworbene Grundstück ist ein landwirtschaftliches Grundstück und wurde im massgebenden Zeitraum vom Beschwerdegegner selbst bewirtschaftet.

2.2. Art. 132 Abs. 1 lit. d StG verlangt ausdrücklich, dass sowohl das veräusserte Grundstück wie auch das als Ersatzobjekt erworbene Grundstück selbstbewirtschaftet ist. Die Vorinstanz entschied, das Merkmal der Selbstbewirtschaftung sei auch bei den veräusserten Grundstücken gegeben. Dies wird vom kantonalen Steueramt bestritten.

2.2.1. Das Verwaltungsgericht hat in einem Urteil vom 26. April 1993 i.S. T.F. die Begriffe "Selbstbewirtschaftung" und "selbstbewirtschaftet" ausführlich umschrieben. Es erzog, ein Grundstück gelte dann als selbstbewirtschaftet, wenn es vom Grundeigentümer auf eigene Rechnung und Gefahr unter Einsatz ihm selbst gehörender sachlicher Betriebsmittel und seiner eigenen Arbeitsleistung bewirtschaftet



werde. Art und Umfang der eigenen Arbeitsleistung sollten dabei derart bedeutend sein, dass sie den wirtschaftlichen Erfolg massgebend prägten; auch im Falle des Beizugs von Drittpersonen habe der "Selbstbewirtschafter" (Grundeigentümer) in arbeitsmässiger Hinsicht einen qualitativ und quantitativ wesentlichen Teil seiner Arbeitskraft der Erbringung produktiver Leistungen oder zumindest der entscheidenden Oberleitung des Landwirtschaftsbetriebs zu widmen. Werde das Grundstück dagegen durch einen Pächter bewirtschaftet, der das Recht zum Gebrauch des Pachtobjekts und zum Bezug der Früchte oder Erträge besitze, so erfolge die Bewirtschaftung durch den Pächter und nicht durch den Eigentümer (Verpächter) selbst.

2.2.2. Das Verwaltungsgericht sieht keinen Anlass, diese Begriffsbestimmung aufzugeben. Wird ein Grundstück verpachtet und zieht der Pächter daraus die natürlichen Früchte bzw. Erträge, so wird es vom Pächter bewirtschaftet und nicht mehr vom Eigentümer selbst. Die Nutzung durch den Eigentümer beschränkt sich in diesem Fall auf die Erzielung von Pachtzinsen. Für den Eigentümer hat das Grundstück somit in diesem Fall die Funktion einer Kapitalanlage. Aus der Sicht des Verpächters liegt keine betriebliche Nutzung im Sinne des Einsatzes von Kapital und Arbeitsleistung zur Erzielung der natürlichen Erträge des Bodens vor. Wenn nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung das Merkmal der Selbstbewirtschaftung nur dann gegeben ist, wenn der Eigentümer das Grundstück selbst landwirtschaftlich nutzt, so kann darin keine einschränkende Auslegung des besagten Gesetzesbegriffes erblickt werden. Wenn ein Grundstück von einem Pächter effektiv landwirtschaftlich genutzt wird, ist es aus der Sicht des Eigentümers entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht in einem "weiteren Sinn" selbstbewirtschaftet, sondern wird eben durch einen Dritten bewirtschaftet. Die Auslegung der Vorinstanz widerspricht daher dem Wortlaut des Gesetzes.

Auch Sinn und Zweck der gesetzlichen Norm sowie die Systematik des Gesetzes sprechen gegen die vorinstanzliche Begriffsbestimmung. Wohl bezweckt Art. 132 Abs. 1 lit. d StG grundsätzlich, einem Landwirt die Fortführung der bisherigen Erwerbstätigkeit zu erleichtern, indem der Erwerb einer Ersatzliegenschaft oder die Verbesserung der bestehenden landwirtschaftlichen Grundstücke durch die Besteuerung des Gewinnes aus dem veräusserten Grundstück nicht übermässig erschwert oder verunmöglicht werden soll. Werden verpachtete Grundstücke durch



selbstbewirtschaftete Grundstücke ersetzt, so ist eine Privilegierung bei der Besteuerung des Gewinns nicht gerechtfertigt, da der Zuwachs an selbst bewirtschaftetem Land durch die Auflösung der Pacht erlangt werden könnte. Daher ist das Erfordernis der Selbstbewirtschaftung sowohl beim veräusserten Grundstück als auch beim Ersatzgrundstück sachgerecht. Die Ersatzbeschaffung im Bereich der Landwirtschaft ist bewusst in Anlehnung an den allgemeinen geschäftlichen Ersatzbeschaffungstatbestand gemäss Art. 43 StG geregelt. Dies bedeutet, dass sowohl das ausscheidende wie auch das ersatzweise erworbene bzw. verbesserte Grundstück funktional gleichartig, d.h. für den Landwirt betriebsnotwendig sind (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuergesetz, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 231). Verpachtet ein Landwirt einen Teil seines Bodens, so handelt es sich dabei nicht um betriebsnotwendiges Land. Auch ist Pachtland für den Eigentümer nicht funktional gleichwertig mit selbstbewirtschaftetem Boden. Um die funktionale Gleichwertigkeit des veräusserten und des erworbenen Grundstücks sicherzustellen, statuierte der Gesetzgeber beim Erlass des geltenden Steuergesetzes, dass auch das veräusserte Grundstück selbstbewirtschaftet sein muss.

2.2.3. Im weiteren bildet auch das StHG keine Grundlage für die vom Wortlaut abweichende Auslegung der Vorinstanz. Bei der Regelung der Grundstückgewinnsteuer im StHG handelt es sich um ein Rahmengesetz. Bei der Umsetzung der entsprechenden Bestimmungen in die kantonalen Steuergesetze steht den kantonalen Gesetzgebern somit ein grosser Spielraum zu, in welchem sie ihre originäre Zuständigkeit zum Erlass von Steuernormen ausspielen dürfen (B. Zwahlen, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl., Basel 2001, Rz. 2 zu Art. 12 StHG). Das StHG verlangt zwar explizit nur für das Ersatzgrundstück das Merkmal der Selbstbewirtschaftung. Ebenso werden offenbar in verschiedenen anderen Kantonen die Voraussetzungen der Selbstbewirtschaftung nur beim Ersatzgrundstück verlangt. Die Gesetzgebung und Praxis anderer Kantone ist allerdings im vorliegenden Fall nicht massgebend. Zwar wird in der Kommentierung des StHG nicht ausdrücklich auf die Frage eingegangen, ob das Merkmal der Selbstbewirtschaftung (auch) beim veräusserten Grundstück vorliegen muss. Immerhin wird aber festgehalten, dass die Regelung von Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG als unzulässiger Eingriff in das materielle Steuerrecht der Kantone zu betrachten ist (Zwahlen, a.a.O., Rz. 20 zu Art. 12 StHG). Zudem wird das Merkmal des betriebsnotwendigen Anlagecharakters als unabdingbare



Voraussetzung für die Nutzung im Rahmen des land- oder forstwirtschaftlichen Einkommens und damit für die Anwendung des Aufschubstatbestands betrachtet (vgl. Zwahlen, a.a.O., Rz. 21 zu Art. 12 StHG). Im weiteren spricht der Umstand, dass die Ersatzbeschaffungstheorie weitgehend durch die Reinvestitionstheorie abgelöst wird (Zwahlen, a.a.O., Rz. 73 zu Art. 12 StHG), nicht für die vorinstanzliche Auslegung des Begriffs der Selbstbewirtschaftung. Jene Ergänzung des Tatbestandsmerkmals der gleichen wirtschaftlich-technischen Ersatzfunktion bezieht sich nicht auf den Charakter des ausscheidenden Objekts, sondern auf die im Gesetz ausdrücklich vorgesehene Möglichkeit, den Erlös nicht nur zum Erwerb eines Ersatzobjekts mit gleicher wirtschaftlich-technischer Funktion, sondern auch zur Verbesserung eigener selbstbewirtschafteter Grundstücke zu verwenden.

Soweit die Vorinstanz die Frage aufwirft, ob Art. 132 Abs. 1 lit. d StG überhaupt harmonisierungskonform ist, ist dies zu bejahen. Die in Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG statuierte Bestimmung wird im kantonalen Recht umgesetzt. Das StHG verbietet nicht, auch beim veräusserten Grundstück das Merkmal der Selbstbewirtschaftung zu verlangen und dementsprechend nach den Grundsätzen der Ersatzbeschaffung sicherzustellen, dass ein Steueraufschub nur beim Erwerb eines Ersatzgrundstücks mit gleicher Funktion gewährt wird. Kennzeichen der Ersatzbeschaffung ist das Ausscheiden von betriebsnotwendigem Anlagevermögen. Eine Ersatzbeschaffung ist dagegen ausgeschlossen, wenn Vermögensgegenstände aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder durch ihren Ertrag dienen (vgl. statt vieler M. Reich, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl., Basel 2001, Rz. 71 zu Art. 8 StHG; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 99 f.).

2.2.4. Art. 132 Abs. 1 lit. d StG bestimmt, dass der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines Ersatzobjekts verwendet wird. In Konkretisierung dieser Bestimmung schreibt Art. 66 Abs. 1 der Steuerverordnung (sGS 811.11, abgekürzt StV) vor, dass der Verkaufserlös innert drei Jahren nach Veräusserung zum Erwerb eines Ersatzgrundstücks zu verwenden ist. Für die sog. vorgängige Ersatzbeschaffung bestimmt Art. 66 Abs. 2 StV, dass der Erwerb eines Ersatzgrundstücks innerhalb eines Jahres vor der Veräusserung des zu ersetzenden Grundstücks zulässig ist.



## St.Galler Gerichte

Das Bundesgericht hat es ausdrücklich als zulässig betrachtet, für die nachträgliche Ersatzbeschaffung und für die vorgängige Ersatzbeschaffung unterschiedliche Fristen festzulegen und die Frist bei jener erstreckbar, bei dieser aber nicht erstreckbar vorzusehen (BGE 2A.445/2004 vom 7. Juni 2005, E. 6.3 und 6.4). Da in Art. 66 StV nur die Frist für die nachträgliche Ersatzbeschaffung als erstreckbar statuiert wurde, jene für die vorgängige Ersatzbeschaffung aber nicht, ist mit dem kantonalen Steueramt davon auszugehen, dass die einjährige Frist nach Art. 66 Abs. 2 StV eine Verwirkungsfrist ist. Daran vermag der Umstand nichts zu ändern, dass sie in einer Verordnung geregelt ist, konkretisiert sie doch ausdrücklich die in Art. 132 Abs. 1 lit. d StG gesetzlich statuierte Angemessenheit. Im übrigen sind die in anderen Kantonen festgesetzten Fristen für den Kanton St. Gallen nicht verbindlich. Auch wird vom Beschwerdegegner nicht konkret begründet, inwiefern die einjährige Frist zu knapp bemessen ist.

Der Kauf des Grundstücks Nr. 73 von A. erfolgte am 2. Juli 2003. Der Grundbucheintrag für die veräusserten Grundstücke fand am 5. August 2004 und damit nach Ablauf der einjährigen Frist nach Art. 66 Abs. 2 StV statt. Am 5. Mai 2004 ersuchte der Beschwerdegegner um eine Zusicherung für die Bewilligung zum Verkauf der Grundstücke Nrn. 506 und 529. Die Erwerbsbewilligung war dem Beschwerdegegner am 8. Juni 2004 verbindlich in Aussicht gestellt worden. Der Kaufvertrag wurde am 18. Juni 2004 abgeschlossen, und am 23. Juni 2004 stellte das Landwirtschaftsamt die Erwerbsbewilligungen aus. Nachdem die dreissigtägige Rechtsmittelfrist abgelaufen war, erfolgte der Grundbucheintrag am 5. August 2004.

Der Einwand des Beschwerdegegners, das Grundbuchamt habe das Geschäft verbummelt, ist unbegründet. Als Landwirt wusste der Beschwerdegegner, dass für eine Veräusserung der Grundstücke eine Bewilligung des Landwirtschaftsamtes erforderlich war. Bereits am 25. März 2003 reichte der Beschwerdegegner dem Landwirtschaftsamt einen Vertragsentwurf ein. Mit der Verurkundung der Kaufverträge ist ein Handel mit Landwirtschaftsland nicht abgeschlossen. Der Beschwerdegegner hätte berücksichtigen müssen, dass für den Grundbucheintrag ein rechtskräftiger Bewilligungsentscheid erforderlich ist. Den Behörden kann im vorliegenden Fall jedenfalls nicht angelastet werden, sie hätten den Ablauf der einjährigen Frist zu vertreten. Fehl geht schliesslich der Einwand, es sei auf die Beurkundung des



Kaufvertrags anstatt auf den Grundbucheintrag abzustellen. Die Veräusserung kann erst mit dem Bewilligungsentscheid rechtswirksam erfolgen, weshalb es sachgerecht ist, auf den Grundbucheintrag abzustellen.

Die Anwendung von Art. 132 Abs. 1 lit. d StG scheitert nach dem Gesagten auch an der fehlenden Einhaltung der Frist nach Art. 66 Abs. 2 StV.

2.2.5. Zusammenfassend ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass die Voraussetzungen für die Gewährung eines Steueraufschubs nach Art. 132 Abs. 1 lit. d StG nicht gegeben sind.

2.3. Im Eventualstandpunkt macht der Beschwerdegegner geltend, es liege eine Landumlegung bzw. Güterzusammenlegung vor.

2.3.1. Nach Art. 132 Abs. 1 lit. c StG wird die Besteuerung von Grundstücksgewinnen bei Landumlegung, Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Grenzbereinigung, Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen sowie bei Landumlegung im Enteignungsverfahren oder bei drohender Enteignung aufgeschoben.

2.3.2. Zutreffend ist, dass Landabtretungen im Zusammenhang mit Landumlegungen oder Grenzbereinigungen nach bisheriger Praxis nicht im gesetzlich vorgesehenen Verfahren durchgeführt werden müssen. Auch bei einer gütlichen Lösung wird der Besteuerungsaufschub erteilt, wenn die Voraussetzungen für ein gesetzliches Verfahren erfüllt sind und dieses somit durchsetzbar wäre (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 230 mit Hinweis GVP 1968 Nr. 11). Auch die Güterzusammenlegung ist grundsätzlich ein steueraufschiebender Tatbestand. Sie ist im Meliorationsgesetz vom 31. März 1977 (sGS 633.1) geregelt und bezweckt die Verbesserung und Neuordnung des landwirtschaftlichen Grundbesitzes.

2.3.3. Die Landumlegung ist in Art. 109 ff. des Baugesetzes (sGS 731.1) geregelt. Sie bezweckt die Verbesserung der Parzelleneinteilung bei Bauland und fällt daher im vorliegenden Fall zum vornherein ausser Betracht. Ausserdem liegt keine Melioration im Sinne des Meliorationsgesetzes vor. Im übrigen setzt die Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen einen Tausch funktionell gleichartiger und gleichwertiger Grundstücke voraus (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 230).



Diese Voraussetzung ist, wie vorne dargelegt, nicht erfüllt. Die Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen würde voraussetzen, dass selbstbewirtschaftete Grundstücke getauscht werden. Da im vorliegenden Fall die veräusserten Grundstücke bereits jahrelang verpachtet waren, fällt dieser Aufschubstatbestand ebenfalls ausser Betracht. Der Beschwerdegegner hat die veräusserten Grundstücke am 4. März 1970 verpachtet, nachdem er das väterliche Heimwesen auf den 1. Dezember 1969 übernommen hatte. Er hat die veräusserten Grundstücke somit nie selbst bewirtschaftet. Somit liegt eine Veräusserung von nicht betriebsnotwendigem Anlagevermögen vor. Wohl kann von einer Optimierung der Betriebsstruktur gesprochen werden, aber im vorliegenden Fall wäre selbst nach der Praxis der Zürcher Steuerbehörden, auf die sich der Beschwerdegegner beruft, mangels Vorliegen eines eigentlichen Tauschgeschäfts die Voraussetzung für die Gewährung eines Steueraufschubs nicht erfüllt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, Rz. 228 zu § 216).

2.4. Abschliessend macht der Beschwerdegegner geltend, er habe im Jahr 2006 den Betrieb K. altershalber an seinen Sohn Thomas veräussert und dabei einen Verlust von Fr. 218'500.-- erlitten. Dieser Verlust erkläre sich durch den höheren Kaufpreis im Kaufvertrag mit A. und dem tieferen landwirtschaftlichen Uebernahmewert mit dem Sohn. Obwohl dies kein direktes Prozessthema sei, zeige es doch plastisch, dass der Steueraufschub im vorliegenden Fall notwendig sei.

Auch dieser Einwand ist unbehelflich. Die Uebernahme des Grundstücks durch den Sohn erfolgte offenbar zum landwirtschaftlichen Ertragswert, weshalb die beiden Uebernahmewerte nicht vergleichbar sind.

2.5. Zusammenfassend ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass die Beschwerde des kantonalen Steueramts gutzuheissen ist. Der Rekursentscheid vom 14. Dezember 2006 ist aufzuheben, und die Einspracheentscheide des kantonalen Steueramts sind zu bestätigen. Der Beschwerdegegner ist aus der Veräusserung des Grundstücks Nr. 506 mit einem Steuerbetrag von Fr. xxx.-- auf einem Gewinn von Fr. yyy.-- und aus der Veräusserung des Grundstücks Nr. 529 mit einem Steuerbetrag von Fr. xxxx.-- auf einem Gewinn von Fr. yyyy.-- zu veranlagern.



3. Dem Verfahrensausgang entsprechend hat der Beschwerdegegner die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 3'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12).

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'600.-- hat ebenfalls der Beschwerdegegner zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP).

Ausseramtliche Entschädigungen sind nicht zuzusprechen. Der Beschwerdegegner ist unterlegen (Art. 98bis VRP), und der Beschwerdeführer hat keinen Anspruch auf Entschädigung ausseramtlicher Kosten (vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 176).

.....