



Entscheid

30. Juni 2022

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Christian Griesser, Steuerrichterin
Tanja Petrik und Gerichtsschreiberin Verena Bieri

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C AG,

Rekurrenten,

gegen

Gemeinde D,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) führte in der Gemeinde C (Ortsteil E) über Jahrzehnte einen grösseren Landwirtschaftsbetrieb. Diesen gab er nach eigenen Angaben im Jahr 2019, im Alter von 60 Jahren, auf. Er stellt sodann, dass er im gleichen Jahr einen Gutsbetrieb (Pferdefarm) im Kanton F erwarb.

Am ... 2020 veräusserte er das zu seinem Landbesitz in D gehörende Grundstück Kat.-Nr. ... im Halt von 4'504m² zum Preis von Fr. 4'800'000.-. Dieses Grundstück hatte er am ... 2010 von seinem Bruder G geschenkt erhalten. Zu jener Zeit war es unbebaut, wurde vom Bruder landwirtschaftlich für den Gartenbau genutzt und war dem Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (BGBB) unterstellt. In der Landwirtschaftszone lag aber nur ein schmaler Streifen von weniger als 25 Aren. Grossmehrheitlich lag das Grundstück in der Wohnzone. Da der Pflichtige die Absicht hatte, das geschenkte Grundstück als Bauland für vier Einfamilienhausparzellen zu veräussern, wurde es auf dessen Gesuch hin mit Verfügung der Baudirektion des Kantons Zürich vom ... 2018 aus dem Anwendungsbereich des BGBB entlassen. Im Zeitpunkt der Handänderung vom ... 2020 war es mithin dem BGBB nicht mehr unterstellt.

Mit Veranlagungsentscheid vom 6. April 2020 ermittelte der Gemeinderat D aus dieser Handänderung einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 2'464'700.- und auferlegte dem Pflichtigen eine entsprechende Grundstückgewinnsteuer von Fr. 487'640.-. Die vom Pflichtigen in seiner Deklaration geltend gemachte Ersatzbeschaffung in Form des Erwerbs eines Gutbetriebs im Kanton F per ... 2019 samt den diesbezüglichen Investitionen von über Fr. 4 Mio. wurde hingegen nicht gewährt. Als Begründung wurde, unter Verweis auf die in § 216 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) aufgelisteten Aufschubtatbestände, angeführt, beim veräusserten Grundstück habe es sich weder um ein landwirtschaftliches Grundstück gehandelt (lit. h) noch habe dieses zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen des Pflichtigen gehört (lit. g).

B. Die hiergegen am 4. Mai 2020 im Namen des Pflichtigen und dessen Ehefrau erhobene Einsprache, in welcher geltend gemacht wurde, der Steueraufschub

infolge Ersatzbeschaffung sei gestützt auf die beiden vorgenannten Aufschubstatbestände zu gewähren, wies der Gemeinderat D mit Entscheid vom 6. September 2021 ab. Auf die namens der Ehefrau erhobene Einsprache trat er nicht ein, da diese nicht steuerpflichtige Veräusserin sei.

C. Hiergegen liessen der Pflichtige und seine Ehefrau am 5. Oktober 2021 Rekurs erheben und beantragen, dass der festgelegte Grundstücksgewinn von Fr. 2'464'700.- infolge Ersatzbeschaffung im Umfang von 86.6% aufzuschieben sei. Verlangt wurde zudem die Zusprechung einer Parteientschädigung. Wie bereits in der Einsprache wurde geltend gemacht, dass sowohl der Aufschubtatbestand von § 216 Abs. 3 lit. h StG (Veräusserung eines landwirtschaftlichen Grundstücks mit entsprechender Reinvestition) als auch jener von § 216 Abs. 3 lit. g StG (Veräusserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Grundstücks mit entsprechender Reinvestition) gegeben sei. Hinsichtlich des Nichteintretens des Gemeinderats auf das seitens der Ehefrau des Pflichtigen erhobene Rechtsmittel lassen sich dem Rekurs hingegen keine Ausführungen entnehmen.

Der Gemeinderat D schloss mit Rekursantwort vom 17. Januar 2022 auf Abweisung des Rekurses, soweit auf diesen einzutreten sei.

Auf die Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben.

Für die Gewinnermittlung und die Steuerberechnung wird grundsätzlich nur auf das veräusserte Grundstück und damit zusammenhängende Kosten und Aufwendungen abgestellt. Dementsprechend ist die Grundstückgewinnsteuer von ihrer Cha-

rakterisierung her in erster Linie eine Objektsteuer und keine Subjektsteuer (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, VB zu §§ 216-226 N 19 StG). Steuerpflichtig ist gemäss § 217 StG der Veräusserer. Bei zivilrechtlichen Handänderungen ist somit der im Grundbuch eingetragene Eigentümer steuerpflichtig (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 217 N 3 StG).

b) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass allein der Pflichtige Eigentümer des in der Gemeinde D veräusserten Grundstücks war. Aus diesem Grund hat der Gemeinderat D nur diesen in den Veranlagungsentscheid vom 6. April 2020 einbezogen und ist auf die anschliessende Einsprache nicht eingetreten, soweit diese auch im Namen der Ehefrau erhoben worden war. Der vorliegende Rekurs wurde wiederum auch im Namen der Ehefrau des Pflichtigen eingereicht. Zu deren Legitimation äusserte sich das Ehepaar hingegen nicht und setzte sich daher nicht mit dem diesbezüglichen Nichteintretensentscheid auseinander. Der anwaltlichen Vertretung musste keine Nachfrist zur Einreichung einer sachbezogenen Begründung angesetzt werden. Da eine solche im vorliegenden Verfahren jedoch eine Eintretensvoraussetzung darstellt, ist auf den im Namen der Ehefrau des Pflichtigen erhobenen Rekurs nicht einzutreten. Im Übrigen wäre ein entsprechend begründeter Rekurs wohl abzuweisen gewesen, da die Ehefrau des Pflichtigen als nicht (Mit)Eigentümerin der veräusserten Liegenschaft im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer nicht steuerpflichtig ist und der vorinstanzliche Nichteintretensentscheid daher zu Recht erging.

2. a) Gemäss § 216 Abs. 3 StG wird die Grundstückgewinnsteuer u.a. aufgehoben

- bei vollständiger oder 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 (lit. g);
- bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines selbst bewirtschafteten Ersatzgrundstücks oder zur Verbes-

serung der eigenen, selbst bewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke in der Schweiz verwendet wird (lit. h) und

- bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (lit. i).

b) Grundvoraussetzung für einen Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. g, h und i StG ist, dass ein Grundstück veräussert und kausal mit dieser Veräusserung zusammenhängend ein Ersatzobjekt erworben oder verbessert wird. Dabei stellt sich die Frage, ob die Ersatzbeschaffungstheorie zur Anwendung kommt und daher eine Funktionsgleichheit von ursprünglichem und ersatzweise angeschafftem Objekt verlangt wird oder ob die Reinvestitionstheorie massgebend ist, welche keine Funktionsgleichheit erfordert. Mit der Unternehmenssteuerreform II wurde diese Diskussion zugunsten der (limitierten) Reinvestitionstheorie entschieden, während vor dem Inkrafttreten dieser Reform die Ersatzbeschaffungstheorie gegolten hatte. Der Wechsel zur limitierten Reinvestitionstheorie hat nur Auswirkungen auf die beiden Ersatzbeschaffungstatbestände der Betriebsgrundstücke (§ 216 Abs. 3 lit. g StG) und der landwirtschaftlichen Grundstücke (§ 216 Abs. 3 lit. h StG). Bei den Eigenheimen (§ 216 Abs. 3 lit. i StG) muss die Funktionsgleichheit dagegen (zwangsläufig) weiterhin erfüllt werden: Vorausgesetzt wird hier die Veräusserung eines selbstbewohnten Grundstücks. Der Verkauf eines unbebauten Grundstücks berechtigt deshalb nicht zur Ersatzbeschaffung. Zudem muss auch das Ersatzgrundstück selbstbewohnt sein. Es kann also immer nur ein überbautes Grundstück verkauft und ein überbautes (oder noch zu überbauendes) Grundstück gekauft werden. Auch bei der Reinvestitionstheorie wird weiterhin verlangt, dass das Ersatzobjekt eines veräusserten Grundstücks wiederum ein Grundstück ist. Es ist also (insbesondere beim betriebsnotwendigen Anlagevermögen) nicht möglich, steuerneutral ein Grundstück zu veräussern und an dessen Stelle eine Maschine anzuschaffen (vgl. zum Ganzen Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 265 StG).

c) Im Streit liegt der von einem Landwirt erzielte Gewinn aus der Veräusserung eines unbebauten Grundstücks, welches bisher landwirtschaftlich genutzt wurde, gemäss der Nutzungsplanung aber grossmehrheitlich für die Wohnnutzung bestimmt ist

und im Zeitpunkt der Handänderung nicht mehr dem BGGB unterstellt war (vgl. Sachverhalt lit. A).

Davon, dass in dieser Konstellation von vornherein nur die Ersatzbeschaffungstatbestände der Betriebsgrundstücke und der landwirtschaftlichen Grundstücke (§ 216 Abs. 3 lit. g und h StG) in Frage kommen können, gehen auch die Parteien aus. Zudem stellt die kommunale Grundsteuerbehörde fest, dass der im Kanton F im ... 2019 erworbene Gutsbetrieb sowohl als betriebsnotwendiges Anlagevermögen im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. g StG als auch als landwirtschaftliches Grundstück im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. h StG qualifiziert. Sie verweigert den Steueraufschub indes, weil beim veräusserten Grundstück weder von betriebsnotwendigem Anlagevermögen noch von einem landwirtschaftlichen Grundstück im Sinn dieser beiden Aufschubtatbestände auszugehen sei. Unter Verweis auf den Kommentar zum Zürcher Steuergesetz führt sie aus, dass landwirtschaftliche Grundstücke, welche sich in der Bauzone befänden und nicht überbaut seien, für eine Ersatzbeschaffung regelmässig nicht in Frage kämen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 307 StG). Der Pflichtige geht demgegenüber davon aus, gestützt auf beide in Frage stehenden Ersatzbeschaffungstatbestände Anspruch auf einen Steueraufschub zu haben.

d) Im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz wird die Meinung vertreten, der Ersatzbeschaffungstatbestand für landwirtschaftliche Grundstücke stelle einen Spezialtatbestand innerhalb der Ersatzbeschaffungen von betriebsnotwendigem Anlagevermögen eines Landwirts dar. Immer dann, wenn ein Grundstück zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen eines Landwirts gehöre, komme nicht § 216 Abs. 3 lit. g StG, sondern § 216 Abs. 3 lit. h StG zur Anwendung. Erfülle die Veräusserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen eines Landwirts gehörenden Grundstücks die Voraussetzungen von § 216 Abs. 3 lit. h StG nicht, komme nicht alternativ § 216 Abs. 3 lit. g StG zur Anwendung (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 303a StG). Das Steuerrekursgericht hat in einem Entscheid vom 20. März 2018 (2 GR.2016.22) mit näherer Begründung eine andere Auffassung vertreten. In jenem Fall bestand Einigkeit darüber, dass das veräusserte Grundstück, welches dem betriebsnotwendigen Geschäftsvermögen des Pflichtigen angehörte, die Kriterien eines landwirtschaftlichen Grundstücks im Sinne der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGr, 15. Dezember 2010, 2C_539/2010 = StR 2012, 54 sowie BGE 138 II 32) nicht erfüllt und aus diesem Grund ein Steueraufschub gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. h StG nicht in Frage kommt. Hingegen war nicht streitig, dass das veräusserte Baulandgrundstück

dem Pflichtigen vor der erfolgten Abparzellierung als Acker- und Weideland diente und der Erlös innert angemessener Frist teilweise in den Bau eines Legehennenstalls auf bereits vorhandenem Land investiert wurde. Das Erfordernis der Betriebsnotwendigkeit war sowohl beim veräusserten Grundstück als auch beim neu errichteten Legehennenstall erfüllt und der Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden nichtlandwirtschaftlichen, jedoch landwirtschaftlich genutzten Grundstücks konnte gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. g StG gewährt werden.

Zu prüfen sind deshalb im Folgenden die beiden zur Diskussion stehenden Aufschubtatbestände. Vorgängig gilt es aber, den genauen Sachverhalt rund um das streitbetroffene Grundstück Kat.-Nr. ... und dessen Bezug zum landwirtschaftlichen Betrieb des Pflichtigen bzw. zur landwirtschaftlichen Nutzung näher auszuleuchten.

e) Der Pflichtige betreibt nach eigenen Angaben in der Gemeinde D, auf dem grossflächigen Grundstück Kat.-Nr. ..., welches vollumfänglich in der Landwirtschaftszone liegt, seit Jahrzehnten einen Gemüseanbaubetrieb. Südlich dieses Grundstücks beginnt die Wohnzone, in welcher sein Bruder (wohl ebenfalls seit Jahrzehnten) eine Gärtnerei betreibt. Das streitbetroffene Grundstück Kat.-Nr. ... (heute parzelliert in die Einfamilienhausparzellen Kat.-Nr. ..., ..., ... und ... und deshalb nachfolgend "altKat.-Nr. ...") gehörte ebendiesem Bruder, der es ebenfalls für seinen Gartenbaubetrieb nutzte. Das Grundstück lag genau im Grenzbereich zwischen der Wohnzone (mit dem Gärtnereibetrieb) und der Landwirtschaftszone (mit dem Gemüseanbaubetrieb). Dabei verlief die Zonengrenze sogar durch das Grundstück, wobei der grössere, südliche Grundstücksteil in die Wohnzone zu liegen kam. Baurechtlich war das Grundstück altKat.-Nr. ... noch nicht voll erschlossen. Indes war eine spätere Erschliessung durch Verlängerung der schon bestehenden ...strasse im Rahmen eines Quartierplanverfahrens absehbar.

Per 3. August 2010 erhielt der Pflichtige dieses Grundstück von seinem Bruder geschenkt. Im Rahmen der Schenkungssteuer wurde damals von einem Ertragswert von Fr. 4'503.- ausgegangen, was für die Geschwister im steuerfreien Bereich lag. In der Verfügung des kantonalen Steueramts vom 8. September 2010 wurde aber festgehalten, dass bei Veräusserung eines unter dem Verkehrswert bewerteten Grundstücks innert 20 Jahren die Steuer nachträglich vom damaligen Verkehrswert, höchstens jedoch vom erzielten Erlös berechnet würde.

Der Pflichtige gibt an, sein Bruder habe ihm das Grundstück geschenkt, weil dieses durch die geplante Verlängerung der ...strasse bis in die ...strasse von seinem Gärtnereibetrieb abgetrennt worden wäre. Der Pflichtige wiederum habe die ihm geschenkte Parzelle mit seiner Landwirtschaftsparzelle Kat.-Nr. ... vereinigen wollen, um seinen Gemüseanbaubetrieb langfristig sicherstellen zu können. Die Verlängerung der ...strasse sei dann aber aus Gründen, welche die Gemeinde zu vertreten habe, lange nicht realisiert worden. Erst im Jahr 2017 sei die Planung aufgrund eines Baulandverkaufs wieder aufgenommen worden. Im Rohbau sei die Strasse seit Ende 2019 befahrbar. Aus diesem Grund sei das Grundstück altKat.-Nr. ... lange Zeit nicht wie geplant vom Gärtnereibetrieb des Bruders abgetrennt worden und habe er es nicht mit seiner eigenen Parzelle Kat.-Nr. ... vereinigen können. Infolgedessen habe es sein Bruder weiterhin aktiv bewirtschaftet, ohne ihn dafür entschädigen zu müssen. Dass er von seinem Bruder keinen Pachtzins verlangt habe, sei aufgrund der Schenkung nachvollziehbar. Das Grundstück habe er seit der Schenkung im Geschäftsvermögen geführt und am ... 2018 beim Landwirtschaftsamt des Kantons Zürich um Entlassung aus dem BGGB ersucht. Diesem Begehren sei am ... 2018 stattgegeben worden. Die Entlassung sei erfolgt, weil er beabsichtigt habe, das Grundstück zu veräussern und mit dem Erlös den Gutsbetrieb im F zu erwerben. Das Grundstück sei in der Folge auch mit einem Kredit von über Fr. 2 Mio. belastet worden, um mit diesem den Kaufpreis für den Betrieb im F sicherzustellen. Ohne die Entlassung aus dem BGGB hätte das Grundstück aufgrund des Realteilungsverbots gar nicht veräussert werden können.

Schliesslich hält der Pflichtige fest, dass seine drei Kinder an der Weiterführung des Gemüseanbaubetriebs nicht interessiert gewesen seien. Mit der am ... 2019 erworbenen Pferdefarm sei demgegenüber ein Ersatzbetrieb gefunden worden, der agrotouristisch rentabel betrieben werden könne und allen drei Kindern eine potentielle Übernahme ermögliche. Der Kanton F habe allerdings verlangt, dass der Betrieb in D aufgegeben und der Wohnsitz in den Kanton F verlegt werde.

f) Als erstes gilt es nachfolgend zu prüfen, ob ein Ersatz vom betriebsnotwendigem Anlagevermögen vorliegt und die Grundstückgewinnsteuer aus diesem Grund gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. g StG hätte aufgeschoben werden müssen.

aa) Betriebsnotwendig sind Vermögenswerte, die nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung eines Betriebs dienen und die ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden

können (BGr, 8. Dezember 2016, 2C_176/2016, E. 3.1; Reich/von Ah, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 8 N 71 StHG, auch zum Folgenden). Die betriebsnotwendigen Vermögenswerte bilden unerlässliche Bestandteile der betrieblichen Einheit. Ihre Veräusserung würde zu einer substantziellen Veränderung des Betriebs führen. Dies unterscheidet sie von jenen Vermögenswerten, die einem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder durch ihren Ertrag dienen. Solche Vermögenswerte kommen als Gegenstände einer Ersatzbeschaffung grundsätzlich nicht in Betracht, auch wenn sie dem Anlagevermögen des Unternehmens zugehören. Beurteilungsgrundlage der Betriebsnotwendigkeit bilden immer die konkreten betrieblichen Verhältnisse des steuerpflichtigen Unternehmens.

bb) Betriebsnotwendigkeit setzt zunächst den Bestand eines Betriebs voraus. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Pflichtige mit dem von ihm betriebenen Gemüseanbau einen landwirtschaftlichen Betrieb führte. Des Weiteren muss das veräusserte Grundstück dem bestehenden Betrieb zugeordnet werden können. Dieses Erfordernis ist beim streitbetroffenen Grundstück altKat.-Nr. ... aus folgenden Gründen nicht erfüllt:

Der Pflichtige führte seinen Gemüseanbaubetrieb jahrzehntelang ohne Nutzung des seinem Bruder gehörenden Grundstücks altKat.-Nr. Letzterer nutzte dieses grossmehrheitlich in der Bauzone gelegene, aber noch nicht voll erschlossene Grundstück im Rahmen seines Gartenbaubetriebs selbst. Zuzuordnen war das Grundstück mithin dem Gartenbaubetrieb des Bruders. Daran änderte sich auch nichts, als der Bruder das Grundstück im Jahr 2010 dem Pflichtigen schenkte. Dieser nutzte das nunmehr in seinem Eigentum stehende Grundstück nämlich nicht für den Betrieb seines eigenen Gemüseanbaus, sondern der Bruder (Schenker) betrieb darauf weiterhin seine Gärtnerei. Dies, ohne dass der Pflichtige das Grundstück seinem Bruder verpachtet bzw. für die Nutzung eine Entschädigung verlangt hätte. Der Pflichtige hatte also letztlich eine (noch nicht voll erschlossene) Baulandparzelle geschenkt erhalten, welche er theoretisch (für eine Übergangszeit bis zur vollständigen Erschliessung durch die Verlängerung der ...strasse und der damit einhergehenden Überbaubarkeit) noch eine Zeit lang für den eigenen Gemüseanbau hätte nutzen können. Dies tat er aber nicht. Von betriebsnotwendigem Anlagevermögen des Pflichtigen kann aus diesen Gründen, und im Gegensatz zu dem von diesem als Vergleichsfall herangezogenen Entscheid 2 GR.2016.22 (vgl. oben E. 2/d), keine Rede sein. Das Grund-

stück qualifizierte als wertvolles Bauland, das bis zur geplanten Vollerschliessung und Überbauung noch für eine eher kurze Übergangszeit (vom Pflichtigen oder dessen Bruder) landwirtschaftlich genutzt werden konnte. Soweit der Pflichtige behauptet, das Grundstück seit der Schenkung im Geschäftsvermögen geführt zu haben, könnte damit folglich höchstens nichtbetriebsnotwendiges Anlagevermögen vorliegen. Wieso allerdings ein Landwirt unbebautes Bauland im Anlagevermögen seines Landwirtschaftsbetriebs halten sollte, ist nicht nachvollziehbar. Der behaupteten Behandlung des Grundstücks als Geschäftsvermögen steht denn auch entgegen, dass es in den betrieblichen Bilanzen des Pflichtigen weder vor noch nach der Schenkung auftaucht. Der eigene Boden ("Eigentum") wird stets mit 7,89ha und einem Wert von Fr. 25'500.- angegeben.

cc) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass kein Ersatz von betriebsnotwendigem Anlagevermögen vorliegt und die Vorinstanz die Grundstückgewinnsteuer aus diesem Grund zu Recht nicht gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. g StG aufgeschoben hat. Das streitbetroffene Grundstück bildete keinen unerlässlichen Bestandteil des Landwirtschafts-/ bzw. Gemüseanbaubetriebs des Pflichtigen und dessen Veräusserung hat den seit Jahrzehnten ohne das Grundstück bestehenden Betrieb weder gefährdet noch substantiell verändert. Entsprechendes hat der Pflichtige auch nie behauptet. Ob er anfänglich tatsächlich plante, die geschenkte Parzelle dereinst mit seiner Landwirtschaftsparzelle zusammenzulegen, kann – da sich aus einer blossen Planung noch keine Betriebszugehörigkeit, geschweige denn eine Betriebsnotwendigkeit ergibt – an dieser Stelle offenbleiben (vgl. aber nachfolgend lit. g/bb). Auf den Steueraufschubtatbestand von § 216 Abs. 3 lit. g StG kann sich der Pflichtige folglich nicht berufen.

g) Weiter gilt es zu prüfen, ob ein landwirtschaftliches Grundstück ersetzt wurde und die Grundstückgewinnsteuer aus diesem Grund gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. h StG hätte aufgeschoben werden müssen.

aa) Ein Steueraufschub gemäss § 216 Abs. 3 lit. h StG setzt voraus, dass sich die Ersatzbeschaffung auf landwirtschaftliche Grundstücke bezieht. Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts ist der Begriff des "landwirtschaftlichen Grundstücks" im Einklang mit dem BGGB auszulegen (vgl. BGr, 15. Dezember 2010, 2C_539/2010 = StR 2012, 54 sowie BGE 138 II 32). Von einem land- und forstwirtschaftlichen Grundstück kann deshalb nur dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGGB geltenden Voraussetzungen erfüllt sind.

Demnach muss es sich gemäss Art. 2 Abs. 1 BGGB um einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke handeln, die ausserhalb einer Bauzone nach Art. 15 des Bundesgesetzes über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 (RPG) liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist. Darüber hinaus wird das BGGB auf folgende, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGGB genannte Fälle angewandt:

- Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenen Umschwungs, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören (lit. a);
- Waldgrundstücke, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören (lit b);
- Grundstücke, die teilweise innerhalb einer Bauzone liegen, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind (lit c);
- Grundstücke mit gemischter Nutzung, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nichtlandwirtschaftlichen Teil aufgeteilt sind (lit d).

Das BGGB gilt dabei nicht für Grundstücke von weniger als 15 Aren Rebland oder 25 Aren anderem Land, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören (Art. 2 Abs. 3 BGGB).

bb) Das streitbetroffene unbebaute Grundstück altKat.-Nr. ... weist eine Fläche von 4'504m² auf. Davon sind 2'796m² der Bauzone (Wohnzone W1) und 1'244m² der Landwirtschaftszone zugeteilt. Die Restfläche von 464m² ist Wald. Wie unter E. 2/e vorstehend ausgeführt, handelte es sich bei diesem Grundstück im Wesentlichen um noch nicht voll erschlossenes Bauland für voraussichtlich vier Einfamilienhäuser. Die noch fehlende – aber im Zeitpunkt der Schenkung bereits geplante – Erschliessung bestand in einer Verlängerung der ...strasse bis in die ...strasse, das heisst in der Verbindung der beiden Strassen durch Schliessung einer (Strassen)Lücke. Dass am nördlichen Rand der Parzelle ein schmaler Streifen in der Landwirtschaftszone und im Wald verblieb, änderte nichts an deren Baulandqualität. Lag aber gemäss Zonenplan der Gemeinde der Grossteil des Grundstücks in der Bauzone (Wohnzone W1), so war raumplanerisch vorgegeben, dass – unter Freihaltung der geringfügigen Fläche von

weniger als 25 Aren ausserhalb der Bauzone (Landwirtschaftszone und Wald), welche im Übrigen auch hätte abparzelliert werden können – vier Einfamilienhäuser realisiert werden können. Daran ändert auch nichts, dass das Grundstück im Zeitpunkt der Schenkung dem BGBB unterstellt war. Allerdings ist der Zweck des BGBB vor Augen zu halten, welcher gemäss Art. 1 Abs. 1 darin liegt,

- das bäuerliche Grundeigentum zu fördern und namentlich Familienbetriebe als Grundlage eines gesunden Bauernstandes und einer leistungsfähigen, auf eine nachhaltige Bodenbewirtschaftung ausgerichteten Landwirtschaft zu erhalten und ihre Struktur zu verbessern (lit. a);
- die Stellung des Selbstbewirtschafters einschliesslich diejenige des Pächters beim Erwerb landwirtschaftlicher Gewerbe und Grundstücke zu stärken; (lit. b) und
- übersetzte Preise für landwirtschaftlichen Boden zu bekämpfen (lit. c).

Das BGBB bezweckt also keineswegs, ausgeschiedene Bauzonen zugunsten von Landwirtschaftszonen zurückzudrängen. Im konkreten Fall schützte es vielmehr den Fortbestand der vom Bruder des Pflichtigen seit langer Zeit ausgeübten landwirtschaftlichen Nutzung. Indem der Bruder das Grundstück dem Pflichtigen schenkte, hat sich dieser Schutzgedanke verflüchtigt. Der Bruder schien das Grundstück für seinen Gartenbaubetrieb nicht mehr zu benötigen, ansonsten er es nicht verschenkt hätte. Der besagte Schutzgedanke des BGBB hätte weiterleben können, wenn der Pflichtige das im Zeitpunkt der Schenkung noch dem BGBB unterstellte Grundstück seinerseits landwirtschaftlich genutzt bzw. in seinen bestehenden Gemüseanbaubetrieb integriert hätte. Diesfalls hätte ein Landwirtwechsel in der Familie stattgefunden. So hat es sich vorliegend aber nicht zugetragen. Der Pflichtige hat das geschenkt erhaltene Grundstück selbst nie landwirtschaftlich genutzt. Dass er eine solche Eigennutzung einst plante, hilft ihm nicht und ist im Übrigen wenig glaubhaft. Insbesondere ist nämlich nicht nachvollziehbar, wieso ihn – wie von ihm behauptet – der geplante, aber lange nicht realisierte Ausbau der ...strasse an einer solchen Nutzung hätte hindern sollen. Diese Strasse grenzte den südlich gelegenen Grundbesitz des Bruders von der Parzelle altKat.-Nr. ... ab und tangierte daher deren Zusammenschluss mit dem nördlich gelegenen Landwirtschaftsbetrieb des Pflichtigen gar nicht. Im Übrigen hätte es der Pflichtige als Eigentümer von unerschlossenen Grundstücken selbst in der Hand gehabt,

mittels Gesuchs um Einleitung eines Quartierplanverfahrens den geplanten Ausbau der ...strasse voran zu treiben. Ein solches Vorgehen hat er im Jahr 2017 im Zusammenhang mit einem anderen Grundstück denn auch gewählt (vgl. Information Quartierplan "Büelreben"). Umso weniger ist nachvollziehbar, dass der Pflichtige versucht, die verzögerte Erschliessung des streitbetroffenen Grundstücks und damit einhergehend dessen Nichtgebrauch für den eigenen Gemüsebau der Gemeinde anzulasten.

In Kenntnis des bevorstehenden Ausbaus der ...strasse wusste der Pflichtige, dass er mit dem geschenkten Grundstück altKat.-Nr. ... bald über voll erschlossenes Bauland für vier Einfamilienhäuser verfügen würde. Hätte er im Wissen um den hohen Wert des Baulands bevorzugt, dieses langfristig als Zusatzfläche für den Gemüseanbau zu nutzen, und damit einen geringfügigen Mehrertrag aus dem Gemüseanbau anstatt eines höheren Erlöses aus Baulandverkauf zu erzielen, so hätte er dies tun können. Entsprechende Absichten hatte er aber offensichtlich nicht. Die Indizien sprechen klar dafür, dass für ihn der Baulandverkauf im Vordergrund stand und er bereits an die Parzellierung des Grundstücks in die heutigen vier Einfamilienhausparzellen dachte. So bemühte er sich nämlich bei der zuständigen Stelle der Baudirektion um die Entlassung des Grundstücks aus dem bäuerlichen Bodenrecht, wobei bereits von der beabsichtigten "Realteilung und Zerstückelung" des Grundstücks die Rede war. Dass die ersuchte Entlassung problemlos zu erwirken sein würde, dürfte ihm mit Bestimmtheit bekannt gewesen sein, betrug doch der ausserhalb der Bauzone gelegene Parzellenanteil weniger als 25 Aren. In der entsprechenden Verfügung betreffend die Löschung der Unterstellung unter das BGGB ist denn auch erwähnt, dass mit weniger als 25 Aren nur ein kleiner Teil der Parzelle in der Landwirtschaftszone liege. Da bei einer Teilung der Parzelle der landwirtschaftliche Teil des Grundstücks aus dem Geltungsbereich des BGGB ausscheiden würde, werde die ganze Parzelle aus dem BGGB entlassen.

Nach Erlass der Verfügung der Baudirektion vom ... 2018 verfügte der Pflichtige über ein Grundstück, welches – wie von ihm gewünscht – nicht mehr dem BGGB unterstellt war. Dementsprechend qualifizierte es spätestens ab diesem Zeitpunkt nicht mehr als landwirtschaftliches Grundstück im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. h StG, sondern als voll erschlossenes Bauland, und wurde es vom Pflichtigen als solches veräussert (siehe Kaufvertrag vom ... 2020, S. 4). Auch auf den Aufschubtatbestand von § 216 Abs. 3 lit. h StG kann sich der Pflichtige deshalb nicht berufen.

h) Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass der Pflichtige aus dem angerufenen Ruling nichts zu seinen Gunsten ableiten kann. Hinsichtlich der Parzelle altKat.-Nr. ... hält dieses nämlich ausdrücklich fest, dass grundstücksgewinnsteuerliche Aspekte im Kompetenzbereich der Gemeinde liegen; es schweigt sich dadurch über den vorliegend strittigen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung aus.

i) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Gemeinderat D dem Pflichtigen die Gewährung eines Steueraufschubs zu Recht verweigert hat. Der Pflichtige hat den im Jahr 2019 im Kanton F gekauften Gutsbetrieb (Pferdefarm) weder mit dem Erlös aus dem Verkauf von betriebsnotwendigem Anlagevermögen noch mit jenem aus dem Verkauf einer landwirtschaftlichen Parzelle im Sinn des BGGB finanziert. Eine Ersatzbeschaffung gemäss § 216 Abs. 3 lit. g oder lit. h StG hat folglich nicht stattgefunden. Die Mittel für den Erwerb des neuen Gutsbetriebs im Kanton F stammen aus dem Verkauf von Bauland im Privatvermögen, nicht aus einem solchen von landwirtschaftlichem Grundeigentum. Aus diesem Grund kann offenbleiben, ob der 60-jährige Pflichtige den Gutsbetrieb im Kanton F tatsächlich auch geschäftlich nutzt oder ob mit der Abkehr vom Gemüseanbau und der Inbetriebnahme einer Pferdefarm doch eher die private Nutzung im Vordergrund steht. Ebenso unerheblich ist, ob er den Betrieb in D, wie behauptet, per 2019 tatsächlich aufgegeben hat. Dies ist – obwohl die Aufgabe des Betriebs gemäss Kaufvertrag eine Voraussetzung für den Erwerb der Liegenschaft im Kanton F darstellte – gemäss aktuellen Internetrecherchen zumindest fraglich (vgl. [www.\[...\]](#)).

Der in quantitativer Hinsicht unbestrittene Gewinn aus dem Baulandverkauf ist aus diesen Gründen steuerbar, ohne dass ein Aufschub zu gewähren ist.

3. Nach alledem ist der Rekurs abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten vollumfänglich dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Auf eine (zusätzliche oder anteilige) Kostenaufgabe betreffend Nichteintreten auf den Rekurs der Ehefrau ist zu verzichten. Dem unterliegenden Pflichtigen ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss beschliesst die Kammer:

Auf den Rekurs von B wird nicht eingetreten;

und erkennt:

1. Der Rekurs von A wird abgewiesen.

[...]