



Entscheid

20. März 2018

Mitwirkend:

Abteilungsvizepräsidentin Micheline Roth, Steuerrichter Alexander Widl, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

A,

vertreten durch RA Dr.iur. B,

Rekurrent,

gegen

Gemeinde C,

vertreten durch den Gemeinderat,

dieser vertreten durch D AG,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer (Revision, 2. Rechtsgang)

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) veräusserte im März 2014 das als Acker und Weideland genutzte, in der Bauzone gelegene Grundstück GB Bl., Kat.Nr., 3'668 m² Acker, Wiese, Weide, in der Gemeinde C zum Preis von Fr. 2'751'000.- an eine Genossenschaft. Mit Veranlagungsentscheid vom 22. September 2014 auferlegte das Gemeindesteueramt C dem Pflichtigen eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 528'520.-.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache, womit der Pflichtige einen Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung eines landwirtschaftlichen Grundstücks gemäss § 216 Abs. 3 lit. h des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) geltend machte, wies der Gemeinderat C mit Entscheid vom 1. Dezember 2014 ab.

C. Den dagegen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht am 22. Juni 2015 ab, da der Nachweis für eine Erlösreinvestition noch nicht erbracht werden konnte. Dieser Entscheid erwuchs in Rechtskraft.

D. Am 19. August 2015 liess der Pflichtige beim Gemeinderat C ein Revisionsbegehren einreichen mit dem Antrag, für die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 528'520.- sei ein Teilaufschub im Umfang von Fr. 483'989.- zu gewähren. Der Erlös aus dem Verkauf des Acker- und Weidelandes in Höhe von Fr. 2'751'000.- sei im Umfang von Fr. 2'526'112.20 für den Bau eines Legehennenstalls verwendet und damit wiederum in betriebsnotwendiges Anlagevermögen reinvestiert worden.

Das Steuerrekursgericht trat mit Beschluss vom 16. November 2015 auf das ihm überwiesene Revisionsbegehren nicht ein und wies dieses an den Gemeinderat C zur Behandlung zurück, welcher das Revisionsgesuch schliesslich am 22. Februar 2016 abwies. Zur Begründung führte der Gemeinderat aus, dass es sich bei der veräusserten Baulandparzelle nicht um ein landwirtschaftliches Grundstück im Sinn der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung gehandelt habe. Somit komme ein

Steueraufschub gemäss § 216 Abs. 3 lit. h StG (Ersatzbeschaffung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken) nicht in Betracht. Auch ein Steueraufschub gemäss § 216 Abs. 3 lit. g StG (Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen) sei nicht möglich, da bei Landwirten ausschliesslich der Spezialtatbestand von § 216 Abs. 3 lit. h StG zur Anwendung gelange.

E. Eine dagegen erhobene Einsprache wies der Gemeinderat C am 4. Juli 2016 ab.

F. Mit Rekurs vom 8. Juli 2016 erneuerte der Pflichtige sein Revisionsbegehren und beantragte, von der veranlagten Grundstückgewinnsteuer von Fr. 528'520.- einen Steueraufschub für den Teilbetrag von Fr. 483'989.- zu gewähren. Richtig sei, dass das verkaufte Grundstück nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht als Landwirtschaftsland im Sinn des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (BGBB) gelte. Eine Ersatzbeschaffung nach § 216 Abs. 3 lit. h StG komme damit nicht in Betracht. Jedoch habe das Grundstück dem Landwirtschaftsbetrieb des Pflichtigen als Acker- und Weideland gedient und sei unzweifelhaft betriebsnotwendiges Anlagevermögen gewesen. Da durch den Bau des Legehennenstalls wiederum betriebsnotwendiges Vermögen geschaffen worden sei, liege ein Steueraufschubtatbestand gemäss § 216 Abs. 3 lit. g StG vor.

Demgegenüber hielt die Rekursgegnerin in der Rekursantwort vom 12. August 2016 an ihrer Rechtsauffassung fest. Bei einem Landverkauf durch selbstständig erwerbstätige Landwirte sei für die steuerliche Beurteilung ausschliesslich § 216 Abs. 3 lit. h StG i.V.m. Art. 12 Abs. 3 lit. d des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) anwendbar. Dies ergebe sich ganz klar aus den Urteilen des Bundesgerichts, insbesondere aus jenem vom 15. Dezember 2010, 2C_539/2010. Des Weiteren bestritt sie auch die Höhe der geltend gemachten Baukosten für den Legehennenstall.

Auf die weiteren 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. Gemäss § 216 Abs. 3 StG wird die Grundstückgewinnsteuer u.a. 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 (lit. h), und
- bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Grundstücks, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines neuen oder zur Verbesserung eines eigenen Ersatzgrundstücks im Kanton mit gleicher Funktion verwendet wird (lit. g in der Fassung vom 8. Juni 1997, wobei aufgrund der Verabschiedung des Unternehmenssteuerreformgesetzes vom 23. März 2007 seit dem 1. Januar 2011 das Erfordernis der Funktionsgleichheit nicht mehr erfüllt sein muss (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 68 N 19 mit Hinweisen).

b) Die Bestimmungen über die Besteuerung der Kapitalgewinne auf veräusserten land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten sowie die genannten Steueraufschubstatbestände sind eine Materie des Steuerharmonisierungsgesetzes (vgl. Art. 8 Abs. 1 und 4, Art. 12 Abs. 1, 3 lit. d und 4 lit. a StHG). Gleich verhält es sich bezüglich der Besteuerung von Kapitalgewinnen auf sonstigen Grundstücken des Geschäftsvermögens. Diesbezüglich verbleibt den Kantonen kein Spielraum für eine vom Steuerharmonisierungsgesetz abweichende gesetzliche Lösung oder Steuerpraxis.

c) Mit Entscheiden vom 15. Dezember 2010 (2C_539/2010 = StR 2012, 54) und 2. Dezember 2011 (BGE 138 II 32) hat das Bundesgericht für die Kantone verbindlich festgelegt, was unter einem land- und forstwirtschaftlichen Grundstück zu verstehen ist. Das Bundesgericht erwog, für die Begriffsbestimmung seien das BGG, das

Bundesgesetz vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG; SR 700) und das Bundesgesetz vom 29. April 1998 über die Landwirtschaft (LwG; SR 910.1) zu berücksichtigen. Diesen Gesetzen sei u.a. der Zweck gemeinsam, das Eigentum des landwirtschaftlichen Bodens, der einen volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor darstelle, zu Gunsten landwirtschaftlicher Betriebe zu erhalten. Der steuerrechtliche Begriff müsse daher im Einklang mit dem Schutzbereich sowie den Veräusserungsbeschränkungen dieser Gesetze konkretisiert werden. Dementsprechend könne von einem land- und forstwirtschaftlichen Grundstück nur dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGGB gültigen Voraussetzungen erfüllt seien.

Das ist gemäss Bundesgericht 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 RPG liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist. Darüber hinaus gilt die Anwendung des BGGB für vier weitere, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGGB genannte Fälle, nämlich:

- Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen einschliesslich angemessenem Umschwung, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
- Waldgrundstücke, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
- Grundstücke, die teilweise innerhalb einer Bauzone liegen, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind;
- Grundstücke mit gemischter Nutzung, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nicht landwirtschaftlichen Teil aufgeteilt sind.

d) Zuvor hatte die Zürcher Steuerpraxis den Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks anders ausgelegt. Demgemäss genügte es, wenn ein Grundstück durch einen Landwirt in irgendeiner Weise und sei es auch nur beschränkt oder als betriebliche Reserve landwirtschaftlich genutzt wurde (RB 1991 Nr. 41). Diese Praxis führte dazu, dass landwirtschaftliche Ersatzbeschaffungen auch bei Bauzonengrundstücken privilegiert möglich waren und ein Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Grundstücks für einen Landwirt praktisch keine Bedeutung aufwies.

2. Im vorliegenden Fall besteht Einigkeit darüber, dass das veräusserte Grundstück, das dem betriebsnotwendigen Geschäftsvermögen des Pflichtigen angehörte, die Kriterien eines landwirtschaftlichen Grundstücks im Sinn 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 gemäss § 216 Abs. 3 lit. h StG nicht in Frage kommt. Im Streit liegt einzig die Frage, ob stattdessen ein Steueraufschub gemäss § 216 Abs. 3 lit. g StG (Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen) gewährt werden kann. Bejahendenfalls wäre dann noch der Umfang der Erlösverwendung zu klären, weil die Rekursgegnerin diesbezüglich hinsichtlich einiger Positionen und bezüglich der erfolgten Bezahlung Bedenken äusserte.

a) Die Rekursgegnerin vertritt die Rechtsauffassung, dass bei einem Landwirt, der ein Grundstück des betriebsnotwendigen Anlagevermögens veräussert habe, ungeachtet dessen, ob dieses als landwirtschaftliches Grundstück im Sinn der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung qualifiziere oder nicht, im Falle einer Ersatzbeschaffung einzig der Spezialtatbestand von § 216 Abs. 3 lit. h StG anwendbar sei, während beim betriebsnotwendigen Geschäftsvermögen von Nicht-Landwirten einzig der Ersatzbeschaffungstatbestand von § 216 Abs. 3 lit. g StG zur Anwendung komme. Sie bezieht sich dabei auf den Bundesgerichtsentscheid vom 15. Dezember 2010 (2C_539/2010 = StR 2012, 54) sowie auf kantonale Regelungen in den Kantonen Bern und Luzern.

b) Dieser Betrachtungsweise kann seit der den Kantonen aufgezwungenen Begriffsbestimmung, was unter einem land- und forstwirtschaftlichen Grundstück zu verstehen ist, nicht mehr gefolgt werden. Massgebend ist einzig, ob ein zum Geschäftsvermögen gehörendes land- oder forstwirtschaftliches Grundstück im Sinn der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung veräussert wurde, weil für solche Grundstücke bei der Besteuerung von Kapitalgewinnen eine besondere, privilegierte gesetzliche Regelung getroffen wurde, die nur den "echten" land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken im Sinn von Art. 2 Abs. 1 und 2 BGG zu Gute kommen soll.

Bei der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken wird der Kapitalgewinn (Differenz zwischen Erlös und Buchwert) aufgespalten in einen Buchgewinn und einen Wertzuwachsgeinn. Der Buchgewinn (Differenz zwischen Buchwert und Anlagekosten) umfasst die wieder eingebrachten Abschreibungen, die

auf Bundes- und Kantonebene einzig bei der Einkommens- resp. Gewinnsteuer steuerbar sind (Art. 8 Abs. 1 StHG, Art. 18 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] und §§ 18 Abs. 5 und 64 Abs. 3 StG). Demgegenüber ist der Wertzuwachs (Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten) auch in Kantonen, die Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen mit der Einkommens- resp. Gewinnsteuer erfassen, nur bei der kantonalen Grundstückgewinnsteuer steuerbar (Art. 12 Abs. 1 StHG, §§ 216 Abs. 1 und 219 Abs. 1 StG). Bei der direkten Bundessteuer wird der Wertzuwachs auf veräusserten land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken nicht besteuert (Art. 8 Abs. 1 StHG, Art. 18 Abs. 4 DBG). Diese Art der Besteuerung läuft auf eine Gleichstellung mit der privaten Grundstückgewinnbesteuerung hinaus.

Wird kein landwirtschaftliches Grundstück im Sinn von Art. 2 Abs. 1 und 2 BGG veräussert, muss der Landwirt den erzielten Kapitalgewinn – wie jeder andere Selbstständigerwerbende auch – bei der direkten Bundesteuer nach den für Geschäftsvermögen geltenden Regeln versteuern, soweit kein gesetzlich normierter Ausnahmetatbestand vorliegt. Eine Kapitalgewinnbesteuerung unter Nichtbeachtung der zwingenden gesetzlichen Ausnahmen von der Steuerpflicht bei Umstrukturierungen (Art. 8 Abs. 3 und 24 Abs. 3 StHG) und bei der Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigen Anlagevermögen (Art. 8 Abs. 4 und 24 Abs. 4 StHG), die bei Kantonen, die dem monistischen System folgen, auch bei der Grundstückgewinnsteuer vorzusehen sind (Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG), wäre bundesrechtswidrig. Darüber hinaus verstiesse eine solche Besteuerung auch gegen das Rechtsgleichheitsgebot gemäss Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999, weil der Landwirt, der ein zum Geschäftsvermögen gehörendes, selbstbewirtschaftetes, nichtlandwirtschaftliches Grundstück veräussert, ohne nachvollziehbaren Grund schlechter gestellt wäre als jede andere selbstständig erwerbstätige Person, welcher die genannten Ausnahmeregelungen zur Verfügung stehen.

c) Entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin ergibt sich aus dem Bundesgerichtsentscheid vom 15. Dezember 2010 (2C_539/2010 = StR 2012, 54), bei welchem die Frage der Ersatzbeschaffung streitig war, nicht, dass § 216 Abs. 3 lit. h StG ein Spezialtatbestand für Landwirte ist und sich Landwirte aus diesem Grund zum vornherein nicht auf § 216 Abs. 3 lit. g StG berufen können, wenn die Voraussetzungen für die Annahme eines landwirtschaftlichen Grundstücks nach Art. 2 BGG nicht vorliegen. Im betreffenden Fall nahm das Bundesgericht zur Ersatzbeschaffung von be-

triebsnotwendigem Anlagevermögen gar nicht Stellung, weil nicht erstellt war, dass das veräusserte Grundstück zum Geschäftsvermögen gehörte. Es verpflichtete die Vorinstanz in seinem Rückweisungsentscheid einzig zur Abklärung der Frage, ob ein Steueraufschub zufolge Ersatzbeschaffung eines selbstbewohnten Eigenheims oder allenfalls zufolge Ersatzbeschaffung eines landwirtschaftlichen Grundstücks zu gewähren sei.

d) Auch aus den Steuergesetzen des Kantons Luzern ergibt sich die von der Rekursgegnerin verfochtene Rechtsauffassung nicht. Der Kanton Luzern hat das dualistische Steuersystem und besteuert aufgrund der bundesrechtlichen Vorgabe im Steuerharmonisierungsgesetz Wertzuwachsgerinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens mit der Grundstückgerinnsteuer (§ 1 Abs. 2 Ziff. 1 des Gesetzes über die Grundstückgerinnsteuer vom 31. Oktober 1961 [GGStG LU]). Der Buchgerinn wird mit der Einkommens- resp. Gerinnsteuer erfasst (§ 25 Abs. 4 des Steuergesetzes vom 22. November 1999 [StG LU]). Dementsprechend ist bei der Luzerner Grundstückgerinnsteuer nur ein Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken vorgesehen (§ 4 Abs. 1 Ziff. 6 GGStG LU). Die Erwähnung eines weiteren Steueraufschubtatbestands beim Ersatz von Grundstücken des betriebsnotwendigen Anlagevermögens wäre im Luzerner Grundstückgerinnsteuergesetz sinnlos, da Wertzuwachsgerinne auf nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens der Einkommens- resp. Gerinnsteuer (und nicht – wie behauptet – der Grundstückgerinnsteuer) unterliegen (§ 25 Abs. 2 StG LU). Bei der Ersatzbeschaffung von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens können die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden (§§ 37 Abs. 1 und 78 Abs. 1 StG LU). Eine gesetzliche Einschränkung, dass die steuerneutrale Reservenübertragung bei landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, welche die Vorgaben von Art. 2 BGG nicht erfüllen und deshalb nicht als landwirtschaftliche Grundstücke gelten, nicht möglich sein soll, findet sich in den Steuergesetzen und in der Steuerpraxis des Kantons Luzern nicht. Im Gegenteil lässt der Kanton Luzern die steuerprivilegierte Reinvestition von Gewinnen aus der Veräusserung von Baulandgrundstücken, welche nicht mehr als landwirtschaftliche Grundstücke qualifizieren, in andere landwirtschaftliche Betriebsgrundstücke in seiner Steuerpraxis ausdrücklich zu (vgl. LU StB Bd. 2, Weisungen zu §§ 37 und 78 StG LU, Ziffer 5.3 mit Berechnungsbeispiel bei teilweiser Reinvestition des Verkaufserlöses).

e) Die grundsteuerrechtliche Ersatzbeschaffungsregelung im Kanton Bern (Art. 132 und 133 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG BE]) entspricht im Wesentlichen der Zürcher Regelung. Beide Kantone haben das monistische Steuersystem. Wie im Kanton Zürich hatte man auch im Kanton Bern im Zeitpunkt der Schaffung der Aufschubtatbestände eine andere Vorstellung, was unter einem land- und forstwirtschaftlichen Grundstück zu verstehen ist. Im Vordergrund stand damals die landwirtschaftliche Nutzung, was im Berner Steuergesetz mit der Formulierung "land- oder forstwirtschaftlich bewirtschafteten Grundstücken" zum Ausdruck kommt (Art. 132 Abs. 1 lit. a StG BE). Diese Auslegung, an der die Steuerverwaltung des Kantons Bern heute noch festzuhalten scheint (vgl. Merkblatt C zu Ersatzbeschaffung Landwirtschaft und Landumlegung – Steueraufschub, ab 2012), ist jedoch seit den ergangenen Bundesgerichtsentscheiden zum Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks überholt, so dass die von der Rekursgegnerin unter Hinweis auf die Berner Regelung verfochtene Rechtsauffassung heute nicht mehr greift.

f) Im Kreisschreiben Nr. 38 vom 17. Juli 2013 betreffend Besteuerung von Kapitalgewinnen aufgrund einer Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten bei der direkten Bundessteuer wies die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) ausdrücklich darauf hin, dass bei solchen Grundstücken, die nach neuer bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht mehr als landwirtschaftlich gelten, eine Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen auch bei Landwirten zulässig sei (siehe Anhang, Fallbeispiel 4). Was bei der Bundessteuer gilt, muss auch für die kantonalen Steuern gelten, weil der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks bei der Bundessteuer und der kantonalen Einkommens- resp. Gewinnsteuer im gleichen Sinn zu verstehen ist. Im Übrigen sind aufgrund der im Steuerharmonisierungsgesetz gesetzten Leitplanken Kapitalgewinne auf nicht landwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens sowohl im Bund als auch in den Kantonen (teilweise und zulässigerweise mit der Grundstückgewinnsteuer) steuerbar und sind die zwingend vorzusehenden Ausnahmen von der Steuerpflicht im Bund und in allen Kantonen gleich geregelt.

g) Auch in der Lehre wird die Auffassung vertreten, dass bei der Veräusserung eines nichtlandwirtschaftlichen Grundstücks der Veräusserungserlös mit steueraufschiebender Wirkung zur Ersatzbeschaffung eines anderen betrieblich notwendigen Grundstücks verwendet werden kann (Marianne Klöti-Weber, Besteuerung von land-

und forstwirtschaftlichen Grundstücken in der Bauzone, IFF Forum für Steuerrecht, 2012, S. 277).

h) Da nicht streitig ist, dass das veräusserte Baulandgrundstück dem Pflichtigen vor der erfolgten Abparzellierung als Acker- und Weideland diene und der Erlös innert angemessener Frist teilweise in den Bau eines Legehennenstalls auf bereits vorhandenem Land investiert wurde, ist das Erfordernis der Betriebsnotwendigkeit sowohl beim veräusserten Grundstück als auch beim neu errichteten Legehennenstall erfüllt.

i) Aufgrund dieser Erwägungen kann dem Pflichtigen ein Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögens gehörenden nichtlandwirtschaftlichen, jedoch landwirtschaftlich genutzten Grundstücks gemäss § 216 Abs. 3 lit. g StG in grundsätzlicher Hinsicht nicht verwehrt werden.

3. a) Uneinigkeit besteht ferner über den Umfang der Erlösverwendung. Der Pflichtige bezifferte die Ersatzbeschaffungskosten auf Fr. 2'526'112.20.-. Er reichte diesbezüglich eine Aufstellung über die Bau- und Projektkosten samt den dazu gehörenden Rechnungen ein, die dem Gemeinderat C bereits mit dem Revisionsbegehren vom 19. August 2015 eingereicht wurden. Darauf bezugnehmend führte die Rekursgegnerin im Revisionsentscheid vom 22. Februar 2016 aus, dass die geltend gemachten Aufwendungen nur teilweise bzw. überhaupt nicht anrechenbar seien. Sämtliche Beratungskosten seien zu streichen. Ferner bemängelte sie, dass die am 22. Februar 2016 verlangten Zahlungsbelege nicht eingereicht worden seien.

[...]

f) Aufgrund der vorstehenden Erwägungen sind somit die geltend gemachten Reinvestitionskosten von Fr. 2'526'112.- um Fr. 11'862.95 (= nicht anrechenbare Kosten von Fr. 1'223.95 + Fr. 3'693.60 + Fr. 2'500.- + Fr. 1'944.- + Fr. 1'000.- sowie nicht belegte Zahlungen von Fr. 1'501.40) zu kürzen. Damit belaufen sich die anrechenbaren Ersatzbeschaffungskosten auf Fr. 2'514'249.05.

4. Daraus ergibt sich folgende neue Steuerberechnung:

Gesamte Anlagekosten lt. Einspracheentscheid	Fr.	81'850
Erlös lt. Einspracheentscheid	<u>Fr.</u>	<u>2'751'000</u>
Grundstückgewinn laut Einspracheentscheid	Fr.	2'669'150
Steueraufschub bei teilweiser Erlösverwendung:		
Ersatzbeschaffungskosten	Fr.	2'514'249
./.. Anlagekosten lt. Einspracheentscheid	<u>- Fr.</u>	<u>81'850</u>
Aufgeschobener Grundstückgewinn	- <u>Fr.</u>	<u>2'432'399</u>
Realisierter Grundstückgewinn	Fr.	236'751
Steuerbarer (realisierter) Grundstückgewinn gerundet	Fr.	236'700
Grundstückgewinnsteuer gem. § 225 Abs. 1 StG	Fr.	84'080
50% Ermässigung (Besitzesdauer über 20 Jahre)	- <u>Fr.</u>	<u>42'040</u>
Grundstückgewinnsteuer netto	Fr.	42'040.

Dies führt aufgrund der hier praktizierten Berechnungsmethode gegenüber der vom Pflichtigen praktizierten Berechnungsmethode, die nicht der Praxis entspricht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 277), zu einer tieferen Grundstückgewinnsteuer als beantragt wurde. Der Rekurs ist damit vollständig gutzuheissen und die dem Pflichtigen auferlegte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 528'520.- auf Fr. 42'040.- herabzusetzen. Die Grundstückgewinnsteuer auf dem nicht realisierten Gewinn von Fr. 2'432'399.- ist aufzuschieben.

5. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht ihr die beantragte Parteientschädigung zum vorneherein nicht zu. Hingegen ist dem Pflichtigen eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid im Revisionsverfahren des Gemeinderats C vom 4. Juli 2016 wird gutgeheissen. Die im Veranlagungsentscheid vom 22. September 2014 festgesetzte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 528'520.- wird auf Fr. 42'040.- herabgesetzt und die Grundstückgewinnsteuer auf dem nicht realisierten Gewinn von Fr. 2'432'399.- aufgeschoben.

[...]