

3 Gleichbehandlung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke mit betriebsnotwendigem Anlagevermögen selbständig Erwerbender

Urteil des Bundesgerichts vom 14. Oktober 2009 zur Funktionsgleichheit bei der Ersatzbeschaffung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke

Verfahren 2C_308/2009

Von Prof. Dr. Rolf Benz, Rechtsanwalt, Winterthur¹

1. Sachverhalt.....	20
2. Prozessgeschichte und strittige Frage.....	20
2.1 Prozessgeschichte	20
2.2 Präjudiz des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich.....	21
2.3 Strittige Frage.....	21
3. Kommentar.....	21
3.1 Harmonisierungsrechtlich abschliessende Regelung	21
3.2 Kriterium der funktionellen Gleichwertigkeit?.....	22
3.2.1 Grammatikalische Auslegung.....	22
3.2.2 Teleologische Auslegung.....	22
3.2.3 Systematische Auslegung.....	22
3.2.4 Historische oder zeitgemässe Auslegung?.....	23
3.3 Mögliche Auswirkungen	23
3.3.1 Weitere ungeschriebene Voraussetzungen für die Ersatzbeschaffung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke?.....	23
3.3.2 Funktionelle Gleichwertigkeit auch bei der Ersatzbeschaffung selbst bewohnter Liegenschaften?.....	24
3.3.3 Fazit.....	24
4. Ausblick.....	24

1. Sachverhalt

Ein Landwirt verkaufte im Jahre 2006 sein im Kanton Zürich gelegenes Grundstück mit einer Fläche von 2350m², das inzwischen in der Bauzone lag und das er vor Kurzem mittels Erbvorbezug von seinem Vater erworben hatte. Es handelte sich um Kulturland, auf dem Schafe weideten und auf dem eine Scheune zur Lagerung von Stroh, Dünger und Landmaschinen stand. Im gleichen Zuge stellte der Landwirt seine landwirtschaftliche Tätigkeit (auf bis anhin hinzugepachteten Grundstücken) im Kanton Zürich ein.

Bereits im Jahre 2005 hatte der Landwirt in einem andern Kanton ein vollständiges landwirtschaftliches Gewerbe samt Wohnhaus (Fläche von 135 939 m²) erworben, das er nunmehr selbst bewirtschaftete.²

Weil der Kaufpreis des Ersatzgrundstücks höher lag als der Verkaufspreis des ersetzten Grundstückes, lag formal betrachtet eine vollständige Reinvestition des Veräusserungserlöses in das Ersatzgrundstück vor. Dass der Kauf dem Verkauf voranging (sog. Vorausbeschaffung), spielt ebenso wenig eine Rolle.³

¹ Der Autor vertrat den Beschwerdeführer in den kantonalen Gerichtsverfahren und vor Bundesgericht.

² Sachverhalt, A. und E. 3.1.

³ E. 3.1.

2. Prozessgeschichte und strittige Frage

2.1 Prozessgeschichte

In der Steuererklärung für die Grundstücksgewinnsteuer machte der Landwirt einen Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung geltend, was von der zuständigen Kommission für Grundsteuern der Gemeinde abgelehnt wurde. Die Steuerrekurskommission und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich wiesen die Beschwerde ab, weil es an der funktionellen Gleichwertigkeit der beiden Grundstücke fehle. Dagegen erhob der Landwirt Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten und rügte eine Verletzung von Bundesrecht (Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG), weil diese Bestimmung das Erfordernis der funktionellen Gleichwertigkeit des Ersatzobjekts nicht verlange.

2.2 Präjudiz des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich wandte das Kriterium der funktionellen Gleichwertigkeit bereits zuvor auf land- und forstwirtschaftliche Grundstücke an⁴: Ein Landwirt hatte im Sachverhalt, der dem Präjudiz zugrunde lag, ein einzelnes Baugrundstück seines Heimwesens veräussert, womit ihm am alten Ort ein ansonsten vollständiger landwirtschaftlicher Betrieb verblieb, der nach wie vor eine selbständige Grundlage für eine Existenz als Landwirt bildet: «Eine eigentliche Aufgabe des ursprünglichen Heimwesens lag somit zu keinem Zeitpunkt vor, während das erworbene Grundstück ebenfalls einen vollständigen Landwirtschaftsbetrieb darstellt.»⁵ In dieser Konstellation der «Zusatzbeschaffung» fehlt es an der Aufgabe des bisherigen landwirtschaftlichen Betriebes, weshalb der Argumentation des Verwaltungsgerichts beizupflichten ist, wonach nicht vom Erwerb eines «Ersatz»-Grundstücks gesprochen werden kann, sondern vielmehr von einem «Zusatz»-Objekt auszugehen ist.⁶ Im vorliegenden zu beurteilenden Fall gab der Beschwerdeführer allerdings seine landwirtschaftliche Tätigkeit im Kanton Zürich vollständig auf, weshalb die beiden Sachverhalte nicht unmittelbar vergleichbar waren.

2.3 Strittige Frage

Die Ersatzbeschaffung gemäss Art. 8 Abs. 4 StHG bzw. Art. 30 Abs. 1 DBG (für betriebsnotwendiges Anlagevermögen selbständig Erwerbender) und gemäss Art. 24 Abs. 4 StHG bzw. Art. 64 Abs. 1 DBG (juristische Personen) basierte ursprünglich auf der Ersatzbeschaffungstheorie, die vom Ersatzobjekt fordert, dass es die gleiche bzw. eine gleichartige Funktion hat wie das ersetzte Objekt.

Der Wortlaut von Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG erwähnt für die Ersatzbeschaffung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke eine solche Voraussetzung hingegen nicht ausdrücklich. Vorliegend strittig war somit, ob es sich um ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers handelt oder ob bei der Ersatzbeschaffung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke eine solche funktionale Gleichartigkeit gerade nicht erforderlich ist (Umkehrschluss).⁷ Denkbar sind grundsätzlich beide Interpretationen: Nach der Reinvestitionstheorie ist keine funktionelle Gleichartigkeit zwischen ersetztem und Ersatzobjekt erforderlich, wogegen eine solche nach der sog. Ersatzbeschaffungstheorie notwendig ist.⁸

Das Bundesgericht stellt fest, dass in Literatur und Praxis umstritten ist, inwieweit Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG auf der Reinvestitionstheorie beruht, und kommt nach eingehender Gesetzesauslegung zu folgendem Schluss: «Zusammenfassend ergibt sich, dass Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG [...] in dem Sinne zu konkretisieren ist, dass der Veräusserungserlös (aus der Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes) innert angemessener Frist zum Erwerb eines selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstückes mit gleicher Funktion verwendet werden muss.»⁹

3. Kommentar

3.1 Harmonisierungsrechtlich abschliessende Regelung

Laut Bundesgericht verbleibt den Kantonen kein Spielraum für die Konkretisierung der grundstückgewinnsteuerlichen Aufschubstatbestände, weil der Bundesgesetzgeber sie in Art. 12 Abs. 3 StHG abschliessend umschrieben

⁴ Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 25. Mai 2006, StE B 42.38 Nr. 27.

⁵ StE B 42.38 Nr. 27 E. 4.3.

⁶ StE B 42.38 Nr. 27 E. 4.3.

⁷ E. 2.3.

⁸ E. 2.2.

⁹ E. 2.5.5.

habe und zugleich eine inhaltliche Harmonisierung der kantonalen Regelungen angestrebt habe.¹⁰ Das Bundesgericht erblickt in den divergierenden kantonalen Praxen eine unhaltbare Entharmonisierung.¹¹ Da der Steueraufschub auch bei interkantonalen Ersatzbeschaffungen gewährt wird,¹² drängt sich tatsächlich eine einheitliche Handhabung in allen Kantonen auf.

3.2 Kriterium der funktionellen Gleichwertigkeit?

3.2.1 Grammatikalische Auslegung

Das Bundesgericht weist darauf hin, dass der Wortlaut von Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG die Voraussetzung «Ersatzobjekt mit gleicher Funktion» nicht ausdrücklich enthält.¹³ Aufgrund des Wortlauts allein lasse sich mithin für die hier interessierende Frage «noch nichts Schlüssiges aussagen».¹⁴

Meines Erachtens sollte gerade in einer Materie wie dem Steuerrecht, die auf einem strengen Legalitätsprinzip beruht¹⁵, allerdings zurückhaltend auf ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers geschlossen werden, dem damit letztlich eine unsorgfältige Gesetzesredaktion vorgehalten wird.

3.2.2 Teleologische Auslegung

Auch die Auslegung nach dem Sinn und Zweck einer Gesetzesbestimmung vermag für das Bundesgericht zur Beantwortung der hier interessierenden Frage «nichts Entscheidendes beizutragen»: Die Zielsetzung des Gesetzgebers, einem Landwirt die Fortführung seiner bisherigen Erwerbstätigkeit zu erleichtern, könne sowohl durch die Ersatzbeschaffungs- als auch durch die Reinvestitionstheorie erreicht werden.¹⁶

Dieser Einschätzung des Bundesgerichts kann zugestimmt werden. Gleichwohl ist anzufügen, dass angesichts des inzwischen auch in der Landwirtschaft ausgeprägten Strukturwandels die Reinvestitionstheorie dem Sinn und Zweck der steuerneutralen Ersatzbeschaffung in der heutigen Zeit eigentlich besser gerecht würde.

3.2.3 Systematische Auslegung

Damit erhält für das Bundesgericht vorliegend das systematische Auslegungselement starkes Gewicht. Auch Grundstücke, die zu einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb gehören, seien an sich Geschäftsliegenschaften; aus Gründen der Gleichbehandlung habe für land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke ebenso die Ersatzbeschaffungstheorie zu gelten.¹⁷ Dieses Argument klingt insofern überzeugend, als ein Landwirt in der Tat ebenfalls ein Unternehmer ist.

Bei einer systematischen Auslegung hätten aber auch andere Aspekte berücksichtigt werden können:

Art. 12 Abs. 1 StHG statuiert, dass Grundstücksgewinne aus der Veräusserung landwirtschaftlicher Grundstücksgewinne zwingend einer Objektsteuer zu unterstellen sind – also auch in Kantonen mit dualistischem System der Grundstücksgewinnbesteuerung. Der Harmonisierungsgesetzgeber hat demnach land- und forstwirtschaftliche Grundstücke den Grundstücken des Privatvermögens gleichgestellt oder zumindest angenähert.

Zudem ähnelt der Ersatzbeschaffungstatbestand für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke frappant jenem für die Ersatzbeschaffung dauernd und ausschliesslich selbst genutzter Wohnliegenschaften¹⁸, bei dem – soweit ersichtlich – noch niemand auf die Idee gekommen ist, eine funktionelle Gleichwertigkeit zwischen ersetzttem und Ersatzobjekt zu verlangen.

¹⁰ E.1.3.

¹¹ E. 2.3.

¹² E.1.3.

¹³ Siehe zum luzernischen Steuergesetz, das diese Voraussetzung kennt, hinten Ziff. 3.2.4.

¹⁴ E. 2.5.1.

¹⁵ Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101).

¹⁶ E. 2.5.2.

¹⁷ E. 2.5.3.

¹⁸ Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG.

3.2.4 Historische oder zeitgemässe Auslegung?

Das Bundesgericht befasst sich schliesslich eingehend mit der Entstehungsgeschichte von Art. 12 Abs. 1 lit. d StHG. Der Bundesrat kommentierte den Ersatzerwerb von selbstbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken allerdings nur kurz¹⁹, und in den eidgenössischen Räten gab es keine Diskussion dazu.²⁰

Das Bundesgericht folgert daraus – durchaus konsequent –, dass es dem Bundesrat kein spezielles Anliegen war, die Reinvestitionstheorie einzuführen.²¹ Etwas anderes war damals allerdings gar nicht zu erwarten, entwickelte sich dieses grosszügigere Konzept erst später im Zuge der Globalisierung bzw. der damit verbundenen beschleunigten Innovation in der Wirtschaft.

Juristen neigen dazu, Gesetzesbestimmungen retrospektiv auszulegen und selbst dann in etwas verstaubten Materialien die Antwort auf eine Frage zu suchen, wenn sich damals noch gar niemand die Frage stellte. Damit hängt das Ergebnis nach dem historischen Auslegungselement vom unter Umständen eher zufälligen Umstand ab, wann ein Gesetz entstand.

Denkbar wäre stattdessen eine zeitgenössisch-moderne Interpretation vor dem Hintergrund der heute gelebten Veranlagungspraxis in den Kantonen. Die zeitgemässe Auslegung stellt ab auf das Normenverständnis und die Verhältnisse, wie sie gegenwärtig, zur Zeit der Rechtsanwendung, bestehen.²²

Soweit ersichtlich ist das Erfordernis der funktionellen Gleichwertigkeit nur gerade im luzernischen Steuergesetz verankert, das die Steuerneutralität ausdrücklich an den Erwerb eines «ertragsmässig gleichwertigen, selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstücks» knüpft.²³ Die Steuerverwaltung des Kantons Luzern vertritt darüber hinaus sogar die strenge Auffassung «dass das neue Grundstück annähernd gleichartig sein muss wie das veräusserte, d.h., das neue Grundstück muss im landwirtschaftlichen Betrieb wirtschaftlich eine annähernd gleiche Funktion erfüllen wie das veräusserte».²⁴

Die restriktive gesetzliche Regelung und die darauf abstützende einengende Gesetzesauslegung kann damit erklärt werden, dass der Kanton Luzern bei der Ausarbeitung des harmonisierten kantonalen Steuergesetzes die frühere luzernische Rechtslage im Kanton aufrecht erhalten wollte.²⁵ Sinnigerweise wird die Praxis nun gelockert.²⁶ Der Regierungsrat schlug vor, jene Wörter, die über die Formulierung von Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG hinausgehen, anlässlich der anstehenden Teilrevision des Luzerner Steuergesetzes aufzugeben und aus dem Gesetz zu entfernen.²⁷ Der Kantonsrat des Kantons Luzern hat die Änderung, die auf 1.1.2011 in Kraft treten wird, am 14. November 2009 verabschiedet.²⁸

3.3 Mögliche Auswirkungen

3.3.1 Weitere ungeschriebene Voraussetzungen für die Ersatzbeschaffung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke?

Einige wenige kantonale Steuergesetze statuieren als Voraussetzung für eine Ersatzbeschaffung, dass der Veräusserer bzw. die Veräusserin sowohl das ersetzte Grundstück als auch das Ersatzgrundstück selbst zu bewirtschaften hat. Die Formulierung von Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG deutet dagegen darauf hin, dass *nur das Ersatzgrundstück* selbst bewirtschaftet werden muss.²⁹

Das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen hat die entsprechende st. gallische Regelung geschützt³⁰: «Das StHG verbietet nicht, auch beim veräusserten Grundstück das Merkmal der Selbstbewirtschaftung zu verlangen

¹⁹ Botschaft des Bundesrates über die Steuerharmonisierung vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 102.

²⁰ AB 1986 SR 141; AB 1989 NR 49.

²¹ E. 2.5.4.

²² ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. Auflage Zürich 2008, Rz 114.

²³ § 4 Abs. 1 Ziff. 6 des Gesetzes über die Grundstückgewinnsteuer vom 31. Oktober 1961 (GGStG-LU; SR: Nr. 645).

²⁴ Weisung der Steuerverwaltung des Kantons Luzern «Ersatzbeschaffung in der Landwirtschaft», Bd. 3, Rz 25.

²⁵ Siehe dazu Entscheidung des Luzerner Verwaltungsgerichts vom 9. Dezember 1993, LGVE 1993 II Nr. 23; Weisung (Fn 24), Rz 31.

²⁶ Vgl. Information des Kantons Luzern «Steuergesetzrevision 2011».

²⁷ Botschaft des Regierungsrates des Kantons Luzern an den Kantonsrat zum Entwurf einer Änderung des Steuergesetzes [Teilrevision 2011] vom 23. September 2008, Geschäftsnummer B 75, 77.

²⁸ Der revidierte § 4 Abs. 1 Ziff. 6 GGStG-LU (Fn 26) verlangt allerdings weiterhin, dass das veräusserte Grundstück ebenfalls *selbst* land- oder forstwirtschaftlich bewirtschaftet worden ist.

²⁹ Nämlich Art. 124 Abs. 1 lit. d StG-AR, Art. 85 Abs. 1 lit. b i.V.m. Abs. 2 StG-GE und Art. 132 Abs. 1 lit. d StG-SG.

³⁰ Urteil vom 9. Mai 2007, StE 2007 B 42.38 Nr. 30.

und dementsprechend nach den Grundsätzen der Ersatzbeschaffung sicherzustellen, dass ein Steueraufschub nur beim Erwerb eines Ersatzgrundstücks mit gleicher Funktion gewährt wird.»³¹

Wird der systematische Ansatz der bundesgerichtlichen Gesetzesauslegung konsequent angewandt, lässt sich die Regelung, wie sie die Steuergesetze der Kantone Appenzell-Ausserrhodon, St. Gallen, Genf (und auch nach 2011 weiterhin Luzern³²) kennen, rechtfertigen. Beim allgemeinen Ersatzbeschaffungstatbestand von Art. 8 Abs. 4 StHG muss das ersetzte Objekt ja auch im eigenen Betrieb als Anlagevermögen gedient haben.

Weil das Bundesgericht Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG – zu Recht – als abschliessende Regelung betrachtet, die den Kantonen keinen Spielraum mehr belässt, würde eine solche gesetzssystematische Auslegung allerdings bedeuten, dass die «ungeschriebene» Voraussetzung der Selbstbewirtschaftung auch des *ersetzten* Grundstückes für alle Kantone verbindlich wäre.

Meines Erachtens wäre eine solche systematische Auslegung von Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG allerdings nicht mehr haltbar, weil der Wortlaut allzu deutlich nur eine Selbstbewirtschaftung des *Ersatzgrundstücks* verlangt. Die Auffassung des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen ist daher m.E. mit Bundesrecht nicht vereinbar.

3.3.2 Funktionelle Gleichwertigkeit auch bei der Ersatzbeschaffung selbst bewohnter Liegenschaften?

Gestützt auf den systematischen Ansatz der Gesetzesauslegung könnte man sich die Frage stellen, ob auch bei der Ersatzbeschaffung selbst bewohnter Liegenschaften gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG eine funktionelle Gleichwertigkeit zu verlangen ist.

Vermutlich schwebt dem Bundesgericht so etwas nicht vor, denn es ist lediglich bestrebt, Landwirte gleich zu behandeln wie andere Unternehmer. Berücksichtigt man allerdings, dass Landwirten das Gewerbegrundstück oftmals auch zu Wohnzwecken dient, wäre die Parallele nicht einmal ganz abwegig.³³

3.3.3 Fazit

Obige Ausführungen zeigen das Dilemma auf, das die gesetzssystematische Argumentation des Bundesgerichts hinterlässt. Das bundesgerichtliche Bestreben, das StHG unter systematischen Gesichtspunkten zu interpretieren, ist an sich anerkennenswert. Das Bundesgericht vermag aber trotz sorgfältiger Urteilsbegründung nicht alle offenen Fragen zu klären, die der Gesetzgeber geschaffen hat, als er für die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke an sich sowie für deren Ersatzbeschaffung jeweils gerade eine Spezialregelung getroffen hat. Einer zeitgemässen Auslegung besser entsprochen hätte, vom Erfordernis der Funktionsgleichheit bei der Ersatzbeschaffung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke abzusehen, umso mehr, als der Schwanengesang auf die Ersatzbeschaffungstheorie im kaufmännischen Steuerrecht längst unüberhörbar erklingt.

4. Ausblick

Das Bundesgericht erörtert die Rechtslage im Zeitpunkt der streitbetroffenen Ersatzbeschaffung (Jahr 2006) und lässt damit offen, wie die strittige Frage nach Wirksamwerden der Unternehmenssteuerreform ab 1.1.2011 zu beurteilen wäre.³⁴

Gleichwohl kann davon ausgegangen werden, dass der im revidierten Art. 8 Abs. 4 StHG vollzogene Wechsel von der Ersatzbeschaffungstheorie zur Reinvestitionstheorie «dynamisch» wirken dürfte. Das Bundesgericht gewichtet ja die systematische Auslegung hoch und schreibt an anderer Stelle, dass eine Andersbehandlung – also eine privilegierte Besteuerung – land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke gegenüber andern Geschäftsliegenschaften sachwidrig wäre».³⁵

Somit wird auch hinsichtlich des speziellen Tatbestandes von Art. 12 Abs. 4 lit. d StHG für die Ersatzbeschaffung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke ab 1.1.2011 die Reinvestitionstheorie gelten und das Kriterium der funktionellen Gleichwertigkeit entfallen.

³¹ StE 2007 B 42.38 Nr. 30 E. 2.2.2.

³² Vorne Ziff. 3.2.4.

³³ Vgl. zu den parallelen Besteuerungsmodalitäten für selbst bewohnte Liegenschaften und für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke vorne Ziff. 3.2.3.

³⁴ E. 2.3 a.E.

³⁵ E. 2.3.