

# URTEIL

vom 17. Januar 2006

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Nachlasssteuer

1. a) ... ist am 4. Dezember 2004 mit letztem Wohnsitz in ... verstorben. Als Erben hinterliess sie einen Neffen mit Wohnsitz in ... (ZH) sowie eine Nichte mit Wohnsitz in ... (TI), welche beide nicht in der Landwirtschaft tätig sind. Unter den Nachlassaktiven befanden sich neben diversen landwirtschaftlichen auch zwei als Baugrundstücke qualifizierte, aber noch unüberbaute Grundstücke in der Gemeinde ..., nämlich die Parzelle Nr. 2226 (im Halte von 7'666 m<sup>2</sup>, wovon 2'670 m<sup>2</sup> der Dorfkernzone mit Quartierplanpflicht, QP-Verfahren eingeleitet) sowie die Parzelle Nr. 2251 (im Halte von 5'882 m<sup>2</sup>, wovon ca. die Hälfte in der Wohn-/Gewerbezone liegt). Während die Steuerpflichtigen ihrer Deklaration den amtlichen Ertragswert zugrunde legten, bewertete der zuständige Steuerkommissär die Grundstücke zum Verkehrswert von Fr. 500.-- (Nr. 2226; total Fr. 1'335'000.--) bzw. Fr. 250.-- (Nr. 2251; total Fr. 1'490'000.--). Auf dieser Grundlage erging die definitive Veranlagung vom 7. Juli 2005 für die Nachlasssteuer.
  - b) Eine dagegen von den Erben erhobene Einsprache, welche mit dem Begehren verbunden war, den Nachlasssteuerwert der beiden Parzellen ausgehend vom Ertragswert zu veranlagern, wurde von der Steuerverwaltung mit ausführlich begründetem Entscheid vom 21. September 2005 abgewiesen.
2. Dagegen liessen die Erben ... am 19. Oktober 2005 beim Verwaltungsgericht frist- und formgerecht Rekurs erheben mit den Anträgen, es sei der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und das Nachlassvermögen

mit Fr. 574'453.-- zu veranlagern. Zur Begründung liessen sie im Wesentlichen ausführen, dass die betreffenden Grundstücke seit jeher landwirtschaftlich genutzt worden seien und dass sie der landwirtschaftlichen Nutzung angesichts der ungekündigten Pachtverhältnisse und der Vorgaben im Pachtrecht auch langfristig zur Verfügung stünden, weshalb sie gestützt auf Art. 110 des kantonalen Steuergesetzes (StG) zum Ertragswert zu veranlagern seien.

3. Die kantonale Steuerverwaltung beantragte die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung vertiefte sie im Wesentlichen die bereits dem angefochtenen Einspracheentscheid zugrunde liegenden Überlegungen. Ergänzend führte sie noch aus, dass zum Zeitpunkt des Todes der Erblasserin hinsichtlich der Parz. Nr. 2251 gar kein gültiger und langfristiger Pachtvertrag vorgelegen habe; ebenso könne hinsichtlich der Bewirtschaftungsverhältnisse auf Parz. Nr. 2226 bestenfalls von einer Gebrauchsleihe ausgegangen werden.
4. In einem zweiten Schriftenwechsel ergänzten und vertieften die Parteien die von ihnen eingenommenen Rechtsstandpunkte. Auf diese Ausführungen wie auch auf die weiteren Darlegungen in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

#### **Das Gericht zieht in Erwägung:**

1. Rekursgegenstand bildet vorliegend einzig die Frage, ob die zum Teil in einer Bauzone gelegenen, aber noch landwirtschaftlich genutzten Grundstücksteile der Parzellen Nr. 2251 und 2226 für die Bemessung der Nachlasssteuer zum Ertrags- oder zum Verkehrswert zu bewerten seien. In rechtlicher Hinsicht ist dabei von Art. 110 Abs. 1, 2 lit. b und 3 StG auszugehen. Grundsätzlich werden die Aktiven des Nachlasses nach Abs. 1 zum Verkehrswert bewertet. Gemäss Abs. 2 lit. b werden zum Ertragswert auf längere Dauer land- oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke bewertet. Dasselbe gilt für die erforderlichen Ökonomiegebäude und die zum Landwirtschaftsbetrieb gehörige Wohnung. Ebenfalls zum Ertragswert werden nach Art. 110 Abs. 2

lit. a StG unmittelbar einem Handels-, Gewerbe- oder Industriebetrieb dienende Liegenschaften bewertet. Die Bestimmung von Art. 110 Abs. 2 StG will also im Erbfall die landwirtschaftlichen und die soeben genannten Betriebe bzw. deren Erben gegenüber den Eigentümern bzw. Erben privat genutzter Grundstücke begünstigen. Sinn und Zweck dieser Privilegierung sind klar: Dadurch soll verhindert werden, dass diese Liegenschaften ihrer bisherigen Nutzung entzogen werden und die entsprechenden Betriebe durch eine für sie wirtschaftlich nicht tragbare Nachlasssteuer (und in deren Gefolge durch die kommunale Erbschaftssteuer) zur Aufgabe gezwungen werden. Eine analoge Begünstigung, allerdings nur für die Land- und Forstwirtschaft, kennt Art. 57 Abs. 1 StG bei der Vermögenssteuer. Während aber bei dieser in jeder Steuerperiode die Besteuerung veränderten Verhältnissen - also im hier interessierenden Zusammenhang der Umwandlung einer landwirtschaftlichen in eine bauliche Nutzung eines Grundstückes - angepasst werden kann, ist dies bei der (zukunftsgerichteten) Nachlasssteuer als einmaliger Steuer nicht möglich. Damit die Privilegierung des Art. 110 Abs. 2 lit. b StG greifen kann, ist es daher nicht nur erforderlich, dass die betreffende Liegenschaft seit längerer Zeit der Landwirtschaft gedient hat, sondern es muss vielmehr auch mit grosser Wahrscheinlichkeit feststehen, dass sie auch weiterhin langjährig der Landwirtschaft zur Verfügung steht. Um Missbräuche zu vermeiden, ist an die Gewährung der Privilegierung von Art. 110 Abs. 2 lit. b StG ein strenger Massstab zu legen, wäre es doch nicht zu verantworten, Liegenschaften nur zum Ertragswert zu besteuern, die bereits wenige Jahre nach dem Erbgang ihrem landwirtschaftlichen Zweck entzogen und einer lukrativen baulichen Nutzung zugeführt werden. Daher muss verlangt werden, dass das betreffende Grundstück entweder als Eigentum Bestandteil eines landwirtschaftlichen Betriebes mit gesicherter Betriebsnachfolge ist oder dass es z.B. von einem solchen Betrieb langfristig gepachtet ist (PVG 1998 Nr. 38). Der Sinn dieser privilegierten Steuerbewertung liegt darin, zu verhindern, dass landwirtschaftliche Liegenschaften und Betriebe ihrer bisherigen Nutzung entzogen werden und durch eine für sie nicht tragbare Nachlasssteuer zur Aufgabe gezwungen werden (VGE 761/97).

2. a) Bis anhin hatte das Verwaltungsgericht zur Frage der Verkehrs- und Ertragswertbewertung im Nachlasssteuerverfahren vornehmlich Fälle zu beurteilen, bei welchen die Bewertung von Grundstücken eines ehemaligen landwirtschaftlichen (Haupt-)Betriebes zur Diskussion stand, welcher von den Erben mangels gesicherter Betriebsnachfolge - wenn überhaupt - lediglich noch als Nebenerwerbsbetrieb mit entsprechend eingeschränkter landwirtschaftlicher Nutzung der Grundstücke fortgeführt wurde (VGU A 99 67, VGE 761/97). Nicht beurteilt werden musste bis anhin, soweit ersichtlich, die Frage, wie landwirtschaftlich bewirtschaftete Grundstücke, welche keinem eigentlichen landwirtschaftlichen (Haupt- oder Neben-) Betrieb zuzuordnen sind und mindestens teilweise in einer Bauzone liegen, zu bewerten sind. Dabei ist von den im Gesetz (Art. 110 Abs. 2 lit. b StG) umschriebenen Voraussetzungen auszugehen. Im Einzelfall ist aufgrund der gesamten Umstände zu prüfen, ob die behauptete seit längerem dauernde Bewirtschaftung und auf Dauer gesicherte landwirtschaftliche Nutzung der Grundstücke im Sinne der eingangs gemachten Darlegungen zu bejahen ist. Grundsätzlich ist dabei auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Erbanges abzustellen.
- b) Es ist an sich unstreitig, dass die beiden Grundstücke seit Beginn der Pachtdauer im Jahre 1990 bis zum Tode der Erblasserin am 4. Dezember 2004 unbesehen ihrer Zonierung (z.T. Bauzone) über einen längeren Zeitraum (mithin ca. 14 Jahre) landwirtschaftlich bewirtschaftet worden sind. Die langjährige, landwirtschaftliche Nutzung der beiden Grundstücke erfolgte aufgrund der aktenkundigen Pachtverträge von 1990, welche entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin nie abgelaufen sind. Beide Pachtverträge sind nämlich von Gesetzes wegen vorerst auf 6 Jahre abgeschlossen worden (vgl. Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die landwirtschaftliche Pacht; LPG). Der im Pachtvertrag mit ... vorgesehenen kürzeren Pachtdauer kommt bereits deshalb keine eigenständige Bedeutung zu, weil die hierfür erforderliche Bewilligung (Art. 7 Abs. 2 LPG) weder angebeht noch je erteilt worden ist, weshalb auch die erwähnte gesetzliche Mindestpachtdauer von 6 Jahren zur Anwendung gelangen muss. In der Folge sind die an sich auf bestimmte Zeit abgeschlossenen Pachtverträge im Jahre 1996 bzw. 2002

jeweils stillschweigend um 6 Jahre verlängert worden (Art. 8 Abs. 1 lit. b LPG), galten mithin im Zeitpunkt des Erbganges so oder anders bis ins Jahr 2008. Damit erweisen sich die Ausführungen der Rekursgegnerin, welche davon ausgegangen ist, dass die Grundstücke im Zeitpunkt des Erbganges gar nicht verpachtet worden seien, denn auch als offensichtlich unzutreffend.

- c) Zu Recht wird seitens der kantonalen Steuerverwaltung nicht in Abrede gestellt, dass die landwirtschaftliche Nutzung der Grundstücke unbesehen ihrer Lage und Zonierung nach dem Tod der Erblasserin unverändert weitergeführt worden ist. Unbestritten ist und es ergibt sich auch nichts anderes aus den Akten, dass weder seitens der Erblasserin, noch im Nachgang an den Erbgang seitens der Erben irgendwelche Anstalten getroffen worden wären, welche dahingehend ausgelegt werden müssten, dass die beiden Grundstücke ihrer bisherigen landwirtschaftlichen Nutzung entzogen werden sollten. Ganz im Gegenteil, aus den eingereichten Akten ergibt sich ohne weiteres, dass die Rekurrenten mit einem ortsansässigen Landwirt neue Pachtverträge abgeschlossen und darin eine Vertragsdauer bis mindestens zum 1. April 2018 statuiert haben. Damit ist dem in Art. 110 StG enthaltenen Erfordernis der „längeren Dauer“ hinreichend Rechnung getragen und auch gesagt, dass die Grundstücke immer noch landwirtschaftlichen Zwecken dienen. Die Auffassung der Rekursgegnerin, welche unter „längerer Dauer“ eine zukünftig dauernde landwirtschaftliche Nutzung versteht, zielt zu weit. Sind aber die in Art. 110 StG statuierten Voraussetzungen (Dauer/Nutzung) erfüllt, bleibt festzuhalten, dass die Vorinstanz die beiden Grundstücke zu Unrecht mit dem Verkehrswert veranlagt hat. Die Bewertung hat entsprechend den übrigen Parzellen zum Ertragswert zu erfolgen. Die Höhe desselben wird die Verwaltung noch zu bestimmen haben. Der Rekurs ist jedenfalls gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid und die diesem zugrunde liegende Veranlagungsverfügung sind aufzuheben und die Angelegenheit im Sinne der Erwägungen zur Neuveranlagung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
3. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zulasten der Rekursgegnerin. Der Rekurrentschaft ist, da sie nicht durch einen freiberuflich

tätigen Anwalt vertretenen war, praxisgemäss keine aussergerichtliche Entschädigung zuzusprechen.

**Demnach erkennt das Gericht:**

1. Der Rekurs wird gutgeheissen, der angefochtene Einspracheentscheid sowie die diesem zugrunde liegende Veranlagungsverfügung betreffend Nachlasssteuer werden aufgehoben und die Sache wird im Sinne der Erwägungen zur Neuveranlagung an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von	Fr. 3'000.--
- und den Kanzleiauslagen von	Fr. 136.--
zusammen	<u>Fr. 3'136.--</u>

gehen zulasten des Kantons Graubünden (Kantonale Steuerverwaltung) und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.