



Besteuerung landwirtschaftlich genutzter Grundstücke

StG 57 und 56; 19, 56,
110 II lit. b

DBG 18

Inhaltsverzeichnis

1. Gegenstand dieser Praxisfestlegung	1
2. Begriff des „land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks“	2
2.1 Unterstellung unter das Bundesgesetz über das bürgerliche Bodenrecht	2
2.2 Landwirtschaftliches Gebäude und angemessener Umschwung	4
2.3 Landwirtschaftliches Gewerbe.....	5
3. Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer	6
4. Vermögenssteuer.....	7
4.1 Land- oder forstwirtschaftliches Grundstück	7
4.2 Steuerpflichtiger ist Landwirt	8
4.2.1 Landwirtschaftliches Gewerbe: mindestens eine SAK	8
4.2.2 Tatsächliche landwirtschaftliche Nutzung.....	9
4.2.3 Kapitalanlage oder Spekulation	9
4.2.4 Sonderfall: Grundstücke, die bloss teilweise in der Bauzone liegen	10
4.3 Steuerpflichtiger ist Nichtlandwirt	11
4.4 Spezialfälle	13
4.4.1 Gärtnereien	13
4.4.2 Rebland	14
4.5 Bemessungsgrundlage, wenn nicht Ertragswert.....	14
5. Erbschaftssteuer.....	14

1. GEGENSTAND DIESER PRAXISFESTLEGUNG

Nach DBG 18 IV bzw. StG 19 III werden die Gewinne aus der Veräusserung oder Überführung von **land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken** den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten (wiedereingebrachte Abschreibungen) zugerechnet. Die auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken erzielten Veräusserungsgewinne nehmen folglich eine Sonderstellung ein.

Das Bundesgericht befasste sich in einem Urteil vom 2. Dezember 2011¹ im Wesentlichen mit der Frage, wie die Überführung eines Baulandgrundstückes vom Geschäftsvermögen eines Landwirtes in sein Privatvermögen in der Einkommenssteuer zu beurteilen ist.

Die vorliegende Praxisfestlegung erläutert die im genannten Bundesgerichtsurteil gemachten Erwägungen und zeigt die Auswirkungen dieses Urteils in der Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer (vgl. Ziff. 3), in der Vermögenssteuer (vgl. Ziff. 4) und in der Nachlasssteuer (vgl. Ziff. 5) auf. Einleitend wird auf den Begriff des „land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks“ eingegangen.

2. BEGRIFF DES „LAND- ODER FORSTWIRTSCHAFTLICHEN GRUNDSTÜCKS“

2.1 Unterstellung unter das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht

Der Begriff des „land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks“ wird weder in den Bestimmungen des Bundessteuerrechts noch in den Bestimmungen des kantonalen Steuerrechts definiert oder näher bestimmt. In einem Urteil vom 2. Dezember 2011² hat das Bundesgericht entschieden, dass die Definition im Lichte folgender Gesetze zu erfolgen hat:

- Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB)³,
- Bundesgesetz über die Raumplanung (RPG)⁴ und
- Bundesgesetz über die Landwirtschaft (LWG)⁵.

Von einem steuerlich privilegierten Grundstück im Sinne von DBG 18 IV bzw. StG 19 III kann gemäss Lehre⁶ und Rechtsprechung⁷ nur dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGBB notwendigen Voraussetzungen erfüllt sind bzw. das betreffende **Grundstück dem Geltungsbereich des BGBB unterliegt**. Mit dieser Auslegung wird auch dem Gedanken der **Einheit der Rechtsordnung** und der **Zielsetzung des RPG** Rechnung getragen. Nach RPG umfassen Bauzonen Land, das sich für die Überbauung eignet und weitgehend überbaut ist oder voraussichtlich innert 15 Jahren benötigt oder erschlossen wird (Art. 15 RPG).

¹ 2C_11/2011, in: BGE 138 II 32 = StE 2012 B 23.47.2 Nr. 14 = StR 2012, S. 137; Rechtsprechung bestätigt in: BGer 5.10.2017, 2C_993/2017, E. 2.4; BGer 28.3.2018, 2C_940/2017, E. 3.2.2; BGer 24.5.2017, 2C_846/2016, E. 3.3; BGer 24.5.2017, 2C_561/2016, E. 2.3.

² 2C_11/2011, E. 2.2.1, in: BGE 138 II 32 = StE 2012 B 23.47.2 Nr. 14 = StR 2012, S. 137; vgl. auch BGer 15.12.2010, 2C_539/2010, E. 3.2.
Vgl. auch VGer 2.10.2018, A 18 29, E. 4.3; VGer 14.5.2013, A 12 44, E. 3.c, in: PVG 2013 Nr. 19; VGer 27.3.2012, A 11 58, E. 2.c, in: ZGRG 2012/02, S. 127 ff.

³ SR 211.412.11.

⁴ SR 700.

⁵ SR 910.1.

⁶ H. Teuscher/F. Lobsiger, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum StHG, 4. A., Basel 2022, Art. 14 N 38.

⁷ Vgl. FN 2.

Grundstücke von **weniger als 15 Aren Rebland** oder **25 Aren anderem Land**, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören, fallen gestützt auf BGG 2 III zwar nicht unter das BGG, weil sich die Verwaltung, die sich mit dem bürgerlichen Bodenrecht beschäftigt, nicht mit Kleinigkeiten befassen soll. Allerdings sind gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch Grundstücke, die in der Landwirtschaftszone liegen und für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet sind (vgl. BGG 6 I) und einzig wegen ihrer zu geringen Grösse dem BGG nicht unterstellt sind (vgl. BGG 2 III), als land- und forstwirtschaftliche Grundstücke i.S.v. StG 19 III und DBG 18 IV bzw. StG 57 zu qualifizieren⁸.

Grundstücke unterliegen nach BGG 2 I dem Geltungsbereich des BGG, 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 BGG für vier weitere, in BGG 2 II genannte Fälle, nämlich:

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

Bei **Grundstücken in einer Bauzone** stellt sich vor allem die Frage, ob der in lit. a von BGG 2 II genannte Fall gegeben ist. Voraussetzung hierfür bzw. für die Unterstellung unter das BGG ist, dass auf dem Grundstück ein **landwirtschaftliches Gebäude** bzw. eine landwirtschaftliche Anlage (vgl. Ziff. 2.2) steht und das Grundstück zu einem **landwirtschaftlichen Gewerbe** (vgl. Ziff. 2.3) gehört.

In der Praxis kann der Nutzungsplan nicht immer bestehende Parzellengrenzen berücksichtigen. Nach BGG 2 II lit. c sind auch Grundstücke dem BGG unterstellt, die bloss **teilweise in der Bauzone** liegen⁹. Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergibt sich, dass das fragliche Grundstück für die Unterstellung unter das BGG – im Gegensatz zur Fallkonstellation gemäss BGG 2 II lit. a – weder überbaut sein noch zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören muss. Ausschlaggebend für die Besteuerung eines zum Teil in der Bauzone und zum Teil in der Landwirtschaftszone gelegenen Grundstücks ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung *grundsätzlich*, ob es vom sachlichen Anwendungsbereich des BGG erfasst wird. Das Kriterium der Unterstellung unter den

⁸ BGer 3.5.2024, 9C_336/2023, E. 3.2.4; BGer 18.6.2020, 2C_247/2020, E. 3.1; BGer 24.5.2017, 2C_561/2016, E. 2.6 f.

⁹ Vgl. auch Christina Schmid-Tschirren/Christoph Bandli, in: Kommentar zum BGG, 2.A., Brugg 2011, Art. 2 N 27.

sachlichen Anwendungsbereich des BGGB ist dabei jedoch *nicht als alleine ausschlaggebend*, sondern stets *unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks* (Erhalt des landwirtschaftlichen Bodens als volkswirtschaftlich wesentlicher Produktionsfaktor) anzuwenden. Falls beim Verkauf eines zum Teil innerhalb einer Bauzone liegenden und nicht nach Nutzungszonen aufgeteilten Grundstückes (i.S.v. BGGB 2 III) das Baulandelement insbesondere beim Kaufpreis überwiegt, rechtfertigt sich eine Gleichsetzung dieses im Anlagevermögen eines Landwirtschaftsbetriebs realisierten Gewinnes mit einem privaten Kapitalgewinn nicht. Die privilegierte Besteuerung für landwirtschaftliche Grundstücke (StG 19 III; DBG 18 IV) findet somit in solchen Konstellationen keine Anwendung¹⁰.

Bei Grundstücken i.S.v. BGGB 2 II lit. c ist somit in Bezug auf die Abgrenzung Einkommenssteuer/Grundstückgewinnsteuer aufgrund der konkreten Verhältnisse zu prüfen, ob der Schutzgedanke des BGGB aufrecht zu erhalten ist¹¹. Dies ist nicht der Fall, wenn ein bodenrechtlich geschütztes Grundstück veräussert wird, ohne dass die seitens der veräussernden und/oder der erwerbenden Person erforderlichen Bewilligungen des Grundbuchinspektorats vorliegen¹².

2.2 Landwirtschaftliches Gebäude und angemessener Umschwung

Nach BGGB 2 II lit. a sind in einer Bauzone gelegene Grundstücke dem BGGB unterstellt, wenn sie mit einem landwirtschaftlichen Gebäude überbaut sind *und* zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe (vgl. dazu Ziff. 2.3) gehören¹³. Der Gesetzgeber wollte mit der Unterstellung unter das BGGB Aussiedlungen und Gewerbeauflösungen vermeiden. Unter den Begriff der landwirtschaftlichen Gebäude fällt zum einen das **Betriebszentrum** mit den betrieblich notwendigen Wohn- und Ökonomiegebäuden eines Gewerbes. BGGB 2 II lit. a enthält aber keine Beschränkung auf das Betriebszentrum. Deshalb fallen zum anderen auch **einzelne der betrieblich notwendigen Gebäude** eines Gewerbes (zusammen mit dem angemessenen Umschwung) in den Geltungsbereich des BGGB¹⁴. Bestehen Zweifel über die Betriebsnotwendigkeit, kann der betreffende Steuerpflichtige um Erlass einer Feststellungsverfügung im Sinne von BGGB 84 ersuchen¹⁵. Zuständig hierfür ist das Grundbuchinspektorat¹⁶. Den Beweis der Betriebsnotwendigkeit muss der Pflichtige erbringen.

¹⁰ BGer 26.3.2018, 2C_315/2017, E. 5.3.4 ff. In casu wurde ein Grundstück (total 1236 m²) verkauft, das sich z.T. in der Bauzone (699 m²) und z.T. in der Landwirtschaftszone (Rebland, 537 m²) befand. Der Kaufpreis für das Bauland betrug total CHF 279'600 (CHF 400 pro m²), worin das Rebland eingeschlossen war.

¹¹ BGer 17.7.2018, 2C_217/2018, E. 2.3.5. Dabei sind gemäss BGer die Kriterien "Zugehörigkeit zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe i.S.v. BGGB 7 I" (vgl. Ziff. 2.3) und "Eignung des in der Landwirtschaftszone liegenden Teils für eine landwirtschaftliche Nutzung i.S.v. BGGB 6 I" zu berücksichtigen.

¹² BGer 3.5.2024, 9C_336/2023, E. 3.2.5; BGer 18.6.2020, 2C_247/2020, E. 3.1.

¹³ Vgl. BGer 2.12.2011, 2C_11/2011, E. 2.2.2 sowie BGer 15.12.2010, 2C_539/2010.

¹⁴ Schmid-Tschirren/Bandli, a.a.O., Art. 2 N 22.

¹⁵ Schmid-Tschirren/Bandli, a.a.O., Art. 2 N 22.

¹⁶ Vgl. Art. 1 der Landwirtschaftsverordnung; BR 910.050.

Zu den betriebsnotwendigen Gebäuden kommt ein **angemessener Umschwung** dazu. Zum angemessenen Umschwung gehören gemäss Literatur namentlich¹⁷:

- Die für den Betrieb notwendigen Verkehrsflächen; die Zufahrten zu den Ökonomiegebäuden müssen mit Lastwagen befahren werden können;
- Abstellflächen, damit Maschinen und Fahrzeuge nicht nach jedem Gebrauch in den Gebäuden untergebracht werden müssen;
- auf Betrieben mit Tierhaltung die Laufhöfe, mit denen die Anforderungen der Tierschutzverordnung bezüglich Bewegungsmöglichkeiten für die Tiere befriedigt werden können;
- der Hausgarten, sowohl für den Anbau von Gemüse und Blumen für die Selbstversorgung als auch die angemessene Fläche für den Aufenthalt der Familie im Freien (Sitzplatz);
- Abstellplätze für ein bis zwei Autos der Familie oder von Besuchern ausserhalb der Garagen.

Mangels allgemein gültigen Regeln für die Festsetzung des angemessenen Umschwungs ist eine einvernehmliche Lösung zu suchen. Gelingt dies nicht, kann der Steuerpflichtige beim Grundbuchinspektorat eine Feststellungsverfügung verlangt werden.

Die **fehlende Baute schliesst** die **steuerliche Privilegierung von vornherein aus**, ohne dass überhaupt noch zu prüfen ist, ob das Grundstück zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehört (vgl. Ziff. 2.3)¹⁸.

2.3 Landwirtschaftliches Gewerbe

In einer Bauzone liegende Grundstücke **mit landwirtschaftlichen Gebäuden** fallen nur dann unter das BGGB, wenn sie **Bestandteil eines Gewerbes** sind (BGGB 2 II lit. a)¹⁹.

Als landwirtschaftliches Gewerbe gilt nach BGGB 7 I eine **Gesamtheit** von landwirtschaftlichen Grundstücken, Bauten und Anlagen, die als Grundlage der landwirtschaftlichen Produktion dient und zu deren Bewirtschaftung **mindestens eine Standardarbeitskraft (SAK)** nötig ist²⁰. Die SAK ist ein **Mass** für die (arbeitswirtschaftliche) **Betriebsgrösse**. Es entspricht einem **standardisierten Arbeitsaufwand**, nämlich jenem bei landesüblicher Bewirtschaftung²¹.

Gegenstand des Gewerbebegriffs ist die Gesamtheit von Grundstücken, Bauten und Anlagen als rechtliche, d.h. **eigentumsmässige Einheit**²².

Bei der Beurteilung, ob beim Steuerpflichtigen ein Gewerbe vorliegt, sind auch die für längere Dauer zugepachteten Grundstücke zu berücksichtigen (BGGB 7 IV lit. c).

¹⁷ Schmid-Tschirren/Bandli, a.a.O., Art. 2 N 23.

¹⁸ BGer 28.3.2018, 2C_940/2017, E. 3.3.3; BGer 2.12.2011, 2C_11/2011, E. 2.3.1, in: BGE 138 II 32 = StE 2012 B 23.47.2 Nr. 14 = StR 2012, S. 137.

¹⁹ Vgl. auch Eduard Hofer, in: Kommentar zum BGGB, 2.A., Brugg 2011, Art. 7 N 92.

²⁰ Vgl. dazu Hofer, a.a.O., Art. 7 N 12 ff.

²¹ Hofer, a.a.O., Art. 7 N 42.

²² Hofer, a.a.O., Art. 7 N 15, 15a und 15b.

Aus einer Aufstellung, welche das Amt für Landwirtschaft und Geoinformation jährlich der Steuerverwaltung mitteilt, kann für jeden Steuerpflichtigen entnommen werden, ob für die Bewirtschaftung seiner Grundstücke und Bauten mindestens eine SAK nötig ist.

3. EINKOMMENS- UND GRUNDSTÜCKGEWINNSTEUER

DBG 18 IV bzw. StG 19 III statuieren gegenüber DBG 18 II bzw. StG 18 II eine Sondernorm. Kapitalgewinne aus der Veräusserung von **land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken** (= dem BGBB unterstellt, vgl. Ziff. 2) werden den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet (**wiedereingebrachte Abschreibungen**). DBG 18 IV bzw. StG 19 III nehmen die Gewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken von der Einkommenssteuer aus, soweit der Veräusserungserlös die Anlagekosten übersteigt (**Wertzuwachs**).

Im Kanton und in den Gemeinden unterliegt der **Wertzuwachsgewinn** (Differenz zwischen Verkaufspreis und Anlagekosten, StG 46 I) der Grundstückgewinnsteuer (vgl. StG 41 I lit. b und Art. 6 des Gemeinde- und Kirchensteuergesetzes, GKStG).

Beispiele:

- ⇒ Landwirt A ist Eigentümer eines überbauten Baulandgrundstückes (dem BGBB unterstellt). Die Anlagekosten betragen Fr. 500'000.–, der Buchwert Fr. 300'000.–. A verkauft dieses Grundstück für Fr. 750'000.–.

Die wiedereingebrachten Abschreibungen von Fr. 200'000.– (Fr. 500'000.– minus Fr. 300'000.–) unterliegen gestützt auf DBG 18 IV bzw. StG 19 III der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachsgewinn von Fr. 250'000.– (Fr. 750'000.– minus Fr. 500'000.–) unterliegt gestützt auf StG 41 I lit. b i.V.m. StG 46 I und GKStG 6 der Grundstückgewinnsteuer.

- ⇒ Landwirt A ist Eigentümer eines überbauten Baulandgrundstückes (dem BGBB unterstellt). Die Anlagekosten betragen Fr. 400'000.–, der Buchwert Fr. 100'000.– und der Verkehrswert Fr. 900'000.–. A gibt seinen Betrieb auf und überführt das Grundstück ins Privatvermögen.

Die wiedereingebrachten Abschreibungen von Fr. 300'000.– unterliegen gestützt auf DBG 18 IV bzw. StG 19 III der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachs von Fr. 500'000.– (Fr. 900'000.– minus Fr. 400'000.–) wird im Zeitpunkt der Überführung nicht besteuert. Bei einem späteren Verkauf gelten Fr. 400'000.– als Anlagekosten für die Grundstückgewinnsteuer.

- ⇒ Landwirt A verkauft das ins Privatvermögen überführte Grundstück Jahre später für Fr. 1'000'000.–.

Der Wertzuwachsgewinn von Fr. 600'000.– (Fr. 1'000'000.– minus Fr. 400'000.–) unterliegt der Grundstückgewinnsteuer.

Handelt es sich beim fraglichen Grundstück **nicht** um ein **landwirtschaftliches Grundstück**, kommt die privilegierte Besteuerung von StG 19 III bzw. DBG 18 IV nicht zum Tragen. Als Folge davon unterliegt der gesamte Gewinn (Verkauf) bzw. die gesamte Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert (Überführung) der **Einkommenssteuer**.

(mit Bezug auf die Überführung vgl. auch StG 18b). Für weitere Ausführungen zur Einkommenssteuer wird auf das **Kreisschreiben** der **ESTV** Nr. 38 vom 17. Juli 2013 samt Anhang 2 vom 29. September 2017 verwiesen²³.

4. VERMÖGENSSTEUER

4.1 Land- oder forstwirtschaftliches Grundstück

Für die Vermögenssteuer ist bei Grundstücken der Verkehrswert unter angemessener Berücksichtigung des Ertrages und der Ertragsfähigkeit massgebend (StG 56 I; vgl. auch StHG 14 I).

Auf längere Dauer land- oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke werden zum Ertragswert besteuert. Dasselbe gilt für die erforderlichen Ökonomiegebäude und die zum Landwirtschaftsbetrieb gehörende Wohnung (StG 57 I; vgl. auch StHG 14 II). Für Grundstücke, die zum Zwecke der Spekulation oder der Kapitalanlage erworben wurden oder offensichtlich diesen Zwecken dienen, gilt diese Ausnahme nicht. Sie unterliegen nach StG 57 III der Regelbewertung gemäss StG 56 I (Verkehrswert unter angemessener Berücksichtigung des Ertrages und der Ertragsfähigkeit). StG 57 III bildet mithin die Ausnahme zur Ausnahme.

In einem ersten Schritt ist gemäss verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung²⁴, welche durch das Bundesgericht nicht als willkürlich beurteilt wurde²⁵, zu prüfen, ob ein **land- oder forstwirtschaftliches Grundstück** vorliegt (vgl. Ziff. 2). Wird diese Frage verneint, erfolgt a priori eine Besteuerung zum Verkehrswert (unter angemessener Berücksichtigung des Ertragswertes, vgl. Ziff. 4.5). Das ist vor allem dann der Fall, wenn das fragliche **Grundstück in einer Bauzone liegt und unüberbaut** ist oder nicht zum angemessenen Umschwung eines Grundstückes mit landwirtschaftlichen Gebäuden/Anlagen gehört (vgl. Ziff. 2.2).

Beispiel:

- ⇒ Der Landwirt C führt ein landwirtschaftliches Gewerbe und ist Eigentümer einer unüberbauten Baulandparzelle. Die Parzelle nutzt er seit Jahrzehnten landwirtschaftlich.

Auf dem Grundstück steht kein Gebäude. Es handelt sich also nicht um ein Grundstück mit landwirtschaftlichen Gebäuden/Anlagen und auch nicht um dazugehörenden Umschwung im Sinne von BGG 2 II lit. a. Das Grundstück unterliegt folglich a priori nicht dem Geltungsbereich des BGG. Die Besteuerung hat deshalb nach StG 56 I zu erfolgen. Ob das fragliche Grundstück tatsächlich zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehört (mindestens eine SAK) und landwirtschaftlich genutzt wird, ist gar nicht zu prüfen.

²³ [1-038-D-2013-d vom 17.07.2013](#)

²⁴ Vgl. VGU A 18 29, E. 4.5; VGer 14.5.2013, A 12 44, E. 3.c, in: PVG 2013 Nr. 19; VGer 27.3.2012, A 11 58, E. 3.c, in: ZGRG 2012/02, S. 127 ff.

²⁵ BGer 9.12.2019, 2C_1094/2018, E. 2.5.3.

Liegt dagegen ein **überbautes Grundstück** vor, ist weiter zu prüfen, ob das Grundstück zu einem **landwirtschaftlichen Gewerbe** gehört (BGBB 2 II lit. a; vgl. Ziff. 2.3 und 4.2.1) **und** auch (vom Eigentümer oder einem Pächter) **tatsächlich landwirtschaftlich genutzt** wird (StG 57 I; vgl. Ziff. 4.2.2). Liegt kein landwirtschaftliches Gewerbe vor, erfolgt die Besteuerung nicht zum Ertragswert.

Sind die Voraussetzungen für ein landwirtschaftliches Gewerbe gegeben (mindestens eine SAK), liegt aber keine landwirtschaftliche Nutzung vor (z.B. wenn der Eigentümer nicht selbstbewirtschaftender Landwirt ist), fällt eine Besteuerung zum Ertragswert ebenfalls ausser Betracht.

Liegt ein landwirtschaftliches Gewerbe vor und wird die landwirtschaftliche Nutzung bejaht, ist schliesslich zu prüfen, ob der Steuerpflichtige das betreffende Grundstück zum Zwecke der **Kapitalanlage** oder der **Spekulation** erworben hat (vgl. Ziff. 4.2.3).

Sowohl bei der Bestimmung des Verkehrswertes als auch des Ertragswertes ist auf die **amtliche Schätzung** abzustellen²⁶.

Die Rechtslage bei **Landwirten** (vgl. Ziff. 4.2) wird getrennt von jener bei **Nichtlandwirten** (vgl. Ziff. 4.3) geprüft.

4.2 Steuerpflichtiger ist Landwirt

4.2.1 Landwirtschaftliches Gewerbe: mindestens eine SAK

In einer Bauzone liegende Grundstücke mit landwirtschaftlichen Gebäuden werden nur dann zum Ertragswert besteuert, wenn sie Bestandteil eines Gewerbes sind (BGBB 2 II lit. a). Ein landwirtschaftliches Gewerbe liegt vor, wenn für die Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen Grundstücke **mindestens eine SAK** nötig ist (vgl. Ziff. 2.3).

²⁶ Vgl. Zigerlig/Jud, a.a.O., Art. 14 N 5.

Beispiel:

- ⇒ D ist bei der RhB angestellt. Daneben hält er rund 25 Schafe und bewirtschaftet ca. 3 ha Land. Auf einer Baulandparzelle befindet sich ein Stall, den D landwirtschaftlich nutzt.

25 Schafe erfordern noch keine SAK. Somit liegt kein landwirtschaftliches Gewerbe vor. Die Besteuerung der fraglichen Parzelle erfolgt deshalb nicht nach StG 57 I, sondern nach StG 56 I.

4.2.2 Tatsächliche landwirtschaftliche Nutzung

Eine Besteuerung der unter das BGGB fallenden Grundstücke (vgl. Ziff. 2.1) zum Ertragswert erfolgt nach StG 57 I nur dann, wenn das betreffende Grundstück auch **tatsächlich auf längere Dauer überwiegend landwirtschaftlich genutzt** wird. Mit dieser Voraussetzung kann vermieden werden, dass Gebäude privilegiert werden, die infolge ihrer grundsätzlichen Eignung zur landwirtschaftlichen Nutzung dem BGGB unterstehen, jedoch zu landwirtschaftsfremden Zwecken (etwa als Ferienwohnung) genutzt werden²⁷.

Beispiel:

- ⇒ Der Landwirt B führt ein landwirtschaftliches Gewerbe und ist Eigentümer einer mit einem Stall überbauten Baulandparzelle. Den Stall nutzt er.

Die fragliche Parzelle ist überbaut, gehört zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe im Sinne von BGGB 2 II lit. a und wird landwirtschaftlich genutzt (StG 57 I). Damit sind alle Voraussetzungen für eine Besteuerung zum Ertragswert erfüllt.

4.2.3 Kapitalanlage oder Spekulation

Fällt ein Grundstück unter das BGGB und wird das betreffende Grundstück gemäss StG 57 I auch tatsächlich landwirtschaftlich genutzt, wird es zum Ertragswert besteuert. Eine Besteuerung zum Verkehrswert unter angemessener Berücksichtigung des Ertragswerts erfolgt dagegen in jenen Fällen, in denen das Grundstück zum Zwecke der Spekulation oder der Kapitalanlage erworben wurde oder diesen Zwecken dient (StG 57 III). Ein Erwerb zwecks Kapitalanlage liegt dann vor, wenn ein Landwirt ein **Grundstück**, das **teilweise innerhalb** einer **Bauzone** liegt, erwirbt und für den in der Bauzone gelegenen Teil einen Preis bezahlt, der deutlich über den Preisen liegt, die vom Grundbuchinspektorat im Rahmen des Erwerbsbewilligungsverfahrens gemäss BGGB 61 ff. angesetzt werden²⁸.

Eine Besteuerung zum Verkehrswert unter angemessener Berücksichtigung des Ertrages und der Ertragsfähigkeit erfolgt auch dann, wenn das Verhalten der **Rechtsvorgänger** des Eigentümers für eine Kapitalanlageabsicht spricht. Zu denken ist diesbezüglich an die aktive Beteiligung an einem Quartierplanverfahren, an den Abschluss von

²⁷ Vgl. VGer 2.10.2018, A 18 29, E. 4.4; VGer 14.5.2013, A 12 44, E. 3.c, in: PVG 2013 Nr. 19; VGer 27.3.2012, A 11 58, E. 3.c, in: ZGRG 2012/02, S. 127 ff.

²⁸ Vgl. auch VGE 258/96, in: ZGRG 1997/02, S. 57 f.; VGE 465/90.

Dienstbarkeitsverträgen (z.B. Durchgangsrecht zugunsten der fraglichen Parzelle und zulasten der Nachbarparzelle) oder an den Kauf eines Parkplatzes auf der Nachbarparzelle²⁹.

Bei einem Grundstück, das sich **ausschliesslich** in der **Landwirtschaftszone** befindet, kann sich die Problematik der Kapitalanlage oder Spekulation nicht stellen. Wer ein landwirtschaftliches Grundstück erwerben will, braucht dazu eine Bewilligung (BGBB 61 I). Diese wird verweigert, wenn der Erwerber nicht Selbstbewirtschafter ist (BGBB 63 I lit. a)³⁰. Selbstbewirtschafter ist, wer den landwirtschaftlichen Boden selber bearbeitet und, wenn es sich um ein landwirtschaftliches Gewerbe handelt, dieses zudem persönlich leitet (BGBB 9). Handelt es sich beim Erwerber um einen Selbstbewirtschafter im Sinne von BGBB 9, wird die Bewilligung (trotzdem) verweigert, wenn ein übersetzter Preis vereinbart wurde (BGBB 63 I lit. b). Der Erwerbspreis gilt als übersetzt, wenn er die Preise für vergleichbare landwirtschaftliche Grundstücke in der betreffenden Gegend im Mittel der letzten fünf Jahre um mehr als 5 Prozent übersteigt (BGBB 66 I). Das Grundbuchinspektorat würde also die Bewilligung zum Erwerb eines landwirtschaftlichen Grundstückes verweigern, wenn (mit **Spekulation auf eine Einzonung**) ein übersetzter Preis vereinbart wurde.

Für dem BGBB unterliegende Grundstücke, die durch Erbgang oder Tausch erworben wurden, ist entscheidend, ob der Erwerber die übrigen Erben mit **Ausgleichszahlungen** abgelten oder bei Tausch einen Aufpreis leisten musste. Beide Geschäfte lassen sich mit einem Kauf vergleichen, weshalb der Anrechnungswert bezüglich der Höhe gleich zu beurteilen ist, wie der eigentliche Kaufpreis. Eine Kapitalanlage ist zudem anzunehmen, wenn Boden in der Landwirtschaftszone gegen Bauland eingetauscht wird.

Der Erwerb für den Eigenbedarf, bspw. zum Bau eines Eigenheimes, gilt als Kapitalanlage³¹.

4.2.4 Sonderfall: Grundstücke, die bloss teilweise in der Bauzone liegen

Grundstücke, die bloss teilweise in der Bauzone liegen, unterliegen dem BGBB (vgl. Art. 2 II lit. c BGBB), auch wenn sie weder überbaut sind noch zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören (vgl. Ziff. 2). Gestützt auf BGBB 60 I lit. a bewilligt aber die kantonale Bewilligungsbehörde Ausnahmen vom Realteilungs- und Zerstückelungsverbot, wenn das landwirtschaftliche Grundstück in einen Teil innerhalb und in einen Teil ausserhalb des Geltungsbereichs des BGBB aufgeteilt ist. Hinter dieser Bestimmung steht die Überlegung, dass das BGBB nicht den Schutz der nichtlandwirtschaftlichen Teile einer gemischten Nutzung bezweckt³². Daraus folgt, dass jener Teil eines Grundstücks, welcher in der Bauzone liegt, **nicht** unter den **Schutzbereich des BGBB fällt**. Aus diesem Grund erfolgt die Bewertung des in der Bauzone liegenden Teils des Grundstücks zum

²⁹ VGer 14.5.2013, A 12 44, E. 4.b, in: PVG 2013 Nr. 19; vgl. auch VGU A 01 43.

³⁰ Vgl. auch Beat Stalder, in: Kommentar zum BGBB, 2.A., Brugg 2011, Art. 63 N 5 ff.

³¹ VGU A 12 44, E. 5.a; VGer 23.10.2001, A 01 43; VGer 16.8.1999, A 99 27, in: PVG 1999 Nr. 37; VGE 258/96, in: ZGRG 1997/02, S. 57 f.

³² Margret Herrenschwand/Christoph Bandli, in: Kommentar zum BGBB, 2.A., Brugg 2011, Art. 60 N 3.

Verkehrswert unter angemessener Berücksichtigung des Ertragswerts (StG 56 I; vgl. Ziff. 4.5).

4.3 Steuerpflichtiger ist Nichtlandwirt

Ausgangslage ist folgende: Ein Nichtlandwirt überlässt ein Baulandgrundstück einem Landwirt zur landwirtschaftlichen Nutzung oder er verpachtet einem Landwirt seinen gesamten Landwirtschaftsbetrieb. Zu prüfen ist die Frage, wie die Grundstücke in der Bauzone beim Eigentümer vermögensmässig jeweils zu besteuern sind.

Es gelten folgende Regelungen:

- Grundstücke, die sich **ausschliesslich** in der **Bauzone** befinden:
 - Ein landwirtschaftliches Grundstück, das zum Ertragswert besteuert wird, liegt nur dann vor, wenn es unter den Geltungsbereich des BGGb fällt. Das ist bei einem **nicht überbauten Grundstück**, das sich ausschliesslich in der Bauzone befindet, nie der Fall (vgl. Ziff. 2.1), so dass eine Bewertung zum Ertragswert a priori nicht in Frage kommt.
 - **Verpachtet** ein Steuerpflichtiger einem Landwirt eine **einzelne**, mit einem landwirtschaftlichen Gebäude **überbaute Baulandparzelle**, gilt Folgendes: Der **Verpächter** (Steuersubjekt) verpachtet **nicht** ein **landwirtschaftliches Gewerbe**. Seine Parzelle gehört somit (aus seiner Sicht, die hier entscheidend relevant ist) nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe im Sinne von BGGb 2 II lit. a, so dass eine Bewertung zum Ertragswert ausser Betracht fällt. Die Voraussetzung des Gewerbes muss beim Eigentümer erfüllt sein. Massgebend ist eine **eigentumsmässige** Einheit (vgl. Ziff. 2.3). Ob der Pächter über ein landwirtschaftliches Gewerbe verfügt, ist für die Besteuerung des Verpächters (Steuerpflichtiger) irrelevant. Die Bestimmung von BGGb 7 IV lit. c, wonach bei der Beurteilung, ob ein landwirtschaftliches Gewerbe vorliegt, (auch) die für längere Dauer zugepachteten Grundstücke zu berücksichtigen sind, bezieht sich einzig auf den Pächter.
 - **Verpachtet** ein Steuerpflichtiger seinen **gesamen Landwirtschaftsbetrieb**, der ein landwirtschaftliches Gewerbe darstellt, fallen die betreffenden **überbauten** Grundstücke unter das BGGb und werden zum Ertragswert bewertet. Das gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige einen Antrag im Sinne von StG 18b II auf Überführung in das Privatvermögen gestellt hat. Wird auch ein **unüberbautes** Baulandgrundstück verpachtet, wird dieses nach StG 56 I besteuert.
 - Im Übrigen kann auf die unter Ziff. 4.2 gemachten Ausführungen verwiesen werden.
- Grundstücke, die bloss **teilweise in der Bauzone liegen**: Jener Teil eines Grundstücks, welcher in der Bauzone liegt, **fällt nicht** unter den **Schutzbereich des BGGb**. Aus diesem Grund erfolgt die Bewertung des in der Bauzone liegenden Teils des Grundstücks zum **Verkehrswert**³³ unter angemessener Berücksichtigung des Ertragswerts (StG 56 I; vgl. Ziff. 4.5).
- Grundstücke **ausserhalb der Bauzone**: Grundstücke, die ausserhalb der Bauzone liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist, fallen unter den Schutzbereich des BGGb (BGGb 2 I). Bei diesen Grundstücken ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob sie **tatsächlich überwiegend landwirtschaftlich genutzt** werden. Damit soll vermieden werden, dass Grundstücke, die infolge ihrer grundsätzlichen Eignung zur landwirtschaftlichen Nutzung dem BGGb unterstehen, jedoch für landwirtschaftsfremde Zwecke, etwa als

³³ Zur Begründung vgl. Ziff. 4.2.4.

Ferienwohnung, genutzt werden, ohne sachlichen Grund eine privilegierte Besteuerung erfahren³⁴. Sind sowohl das Kriterium der Unterstellung unter das BGGB als auch das Kriterium der überwiegenden landwirtschaftlichen Nutzung erfüllt, erfolgt die Besteuerung zum Ertragswert.

Beispiele:

- ⇒ Der Nichtlandwirt E ist Eigentümer einer unüberbauten Baulandparzelle. Diese wird seit Jahrzehnten von einem Pächter landwirtschaftlich genutzt.

Auf dem Grundstück steht kein Gebäude. Es handelt sich also nicht um ein Grundstück mit landwirtschaftlichen Gebäuden/Anlagen und auch nicht um dazugehörenden Umschwung im Sinne von BGGB 2 II lit. a. Es unterliegt folglich a priori nicht dem Geltungsbereich des BGGB. Die Bewertung hat deshalb nicht nach StG 57 I, sondern nach StG 56 I zu erfolgen³⁵.

- ⇒ Der Nichtlandwirt F ist Eigentümer einer Baulandparzelle. Darauf steht ein Stall. Gemäss Pachtvertrag darf der Pächter den Stall nicht benutzen.

Auf dem Grundstück steht zwar ein Gebäude. Weil dieses aber von der Pacht ausgenommen ist, handelt es sich nicht um ein Grundstück mit einem landwirtschaftlichen Gebäude/Anlage im Sinne von BGGB 2 II lit. a. Die Bewertung hat deshalb nicht nach StG 57 I, sondern nach StG 56 I zu erfolgen³⁶.

- ⇒ Der Nichtlandwirt H ist Eigentümer einer Baulandparzelle von rund 3'500m². Darauf steht ein Stall. Die Parzelle inkl. Stall verpachtet E einem Landwirt.

Es handelt sich zwar um ein Grundstück mit einem landwirtschaftlichen Gebäude im Sinne von BGGB 2 II lit. a. H verpachtet aber kein landwirtschaftliches Gewerbe (vgl. Ziff. 2.3), so dass das fragliche Grundstück nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe im Sinne von BGGB 2 II lit. a gehört. Die Bewertung erfolgt deshalb nicht nach StG 57 I, sondern nach StG 56 I.

- ⇒ Der Nichtlandwirt J ist Eigentümer der Parzelle 73, die eine Fläche von 16'300 m² aufweist. Davon sind 13'700m² in der LA-Zone und 2'600m² in der Bauzone. Die Parzelle wurde vom Grossvater im Jahre 1954 gekauft und über die Mutter K erfolgte eine Abtretung auf Rechnung künftiger Erbschaft an J. Dabei wurde für den in der Bauzone gelegenen Teil der Parzelle 73 ein Anrechnungswert von Fr. 184.–/m² festgelegt. Für das Grundstück besteht mit S ein Pachtvertrag auf 9 Jahre. S erhält Flächenbeiträge. K hat in den 90er Jahren aktiv an einem Quartierplanverfahren mitgewirkt. Dies führte dazu, dass der sich in der Bauzone befindliche Teil der Parzelle 73 heute vollständig erschlossen ist. Ebenfalls in den 90er Jahren vereinbarte K mit dem Eigentümer der Nachbarparzelle 219 ein Durchgangs- und Durchfahrtsrecht zugunsten der Parzelle 73 und zulasten der Parzelle 219. Im Jahre 2010 kaufte J einen Parkplatz in der Einstellhalle der Parzelle 219.

Die Steuerverwaltung besteuerte den in der Bauzone liegenden Teil der Parzelle 73 zu zwei Dritteln des Verkehrswertes. Dagegen erhob J Einsprache und Beschwerde. Das VGer hielt im Urteil vom 14. Mai 2013³⁷ fest, dass das Erfordernis der überwie-

³⁴ Vgl. VGer 14.5.2013, A 12 44, E. 3.c, in: PVG 2013 Nr. 19; VGer 27.3.2012, A 11 58, E. 3.c, in: ZGRG 2012/02, S. 127 ff.

³⁵ Vgl. VGU A 18 29.

³⁶ VGer 27.3.2012, VGU A 11 58, E. 5.b, in: ZGRG 2012/02, S. 127 ff.

³⁷ A 12 44, in: PVG 2013 Nr. 19.

genden landwirtschaftlichen Nutzung erfüllt sei; dafür spreche u.a. die Tatsache, dass S Flächenbeiträge erhalte. Das VGer stellte überdies fest, dass die Parzelle 73 aus folgenden Gründen der Kapitalanlage diene und die Steuerverwaltung deshalb richtig veranlagt habe: der angerechnete Preis von 184.–/m², die aktive Beteiligung von K am Quartierplanverfahren, der Abschluss des Dienstbarkeitsvertrages (Durchgangs- und Durchfahrtsrecht) durch K sowie der Kauf eines PP in der Einstellhalle der Parzelle 219 durch J. Ein Pachtverhältnis habe nicht zur Folge, dass der in der Bauzone gelegene Teil der Parzelle 73 nicht überbaut werden könne. Hinzu komme, dass Bauland nach RPG 15 grundsätzlich innerhalb von 15 Jahren erschlossen und überbaut werden soll.

- ⇒ Der Nichtlandwirt G ist Eigentümer eines mit einer Maiensässhütte überbauten Grundstücks ausserhalb der Bauzone. Die Maiensässhütte benutzt er selber zu Ferienzwecken. Ein Landwirt mäht die Wiesen einmal im Jahr bzw. lässt seine Schafe/Kühe darauf weiden.

Es handelt sich um ein Grundstück im Sinne von BGBB 2 I (Grundstücke ausserhalb der Bauzone, für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist). Die Maiensässhütte wird aber nicht landwirtschaftlich genutzt, weshalb deren Bewertung nicht nach StG 57 I, sondern nach StG 56 I erfolgt.

- ⇒ Der Nichtlandwirt L ist Eigentümer von zwei ausserhalb der Bauzone gelegenen Grundstücken. Die eine der beiden Parzellen ist mit einem Stall überbaut und wird an einen Landwirt verpachtet. Dieser erhält für die Bewirtschaftung des Grundstücks Flächenbeiträge. Auf dem anderen Grundstück befindet sich eine Holzremise. Ein benachbarter Landwirt mäht das Wiesland zweimal jährlich.

In beiden Fällen handelt es sich um Grundstücke im Sinne von BGBB 2 I (Grundstücke ausserhalb der Bauzone, für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist). Da keine landwirtschaftsfremde Nutzung der Parzellen vorliegt, ist das Kriterium der überwiegenden landwirtschaftlichen Nutzung erfüllt. Die Bewertung der Grundstücke erfolgt somit zum Ertragswert nach StG 57 I.

4.4 Spezialfälle

4.4.1 Gärtnereien

Kulturland von **Gärtnereien** gilt nur dann als landwirtschaftlich genutzt und ist dem bäuerlichen Bodenrecht unterstellt, wenn es sich um Kulturen des **produzierenden Gartenbaues** handelt (BGBB 7 II). Betriebe des produzierenden Gartenbaus sind jene, in denen die Pflanzen (Lebensmittel, aber auch Blumen und Bäume) gesät oder gepflanzt werden und aufwachsen. In diesen Fällen erfolgt eine Besteuerung nach StG 57 I. Zu den nicht produzierenden Betrieben gehören u.a.: Gartencenter sowie Garten- und Landschaftsgestaltungsbetriebe³⁸. Diese Grundstücke werden nach StG 56 I besteuert.

In Zweifelsfällen kann das Grundbuchinspektorat über die landwirtschaftliche oder nichtlandwirtschaftliche Qualifikation Auskunft erteilen.

³⁸ Hofer, a.a.O., Art. 7 N 68.

4.4.2 Rebland

Der maximal zulässige Erwerbspreis für **Rebland** wird vom Grundbuchinspektorat für bewilligungspflichtige Grundstücke (mind. 1'500 m²) wie folgt festgesetzt (vgl. BGG 2 III; Art. 1 Abs. 1 lit. c der kantonalen Landwirtschaftsverordnung, BR 910.050):

- Bündner Herrschaft: Fr. 60.–/m²,
- Fünf Dörfer sowie alle südlich davon gelegenen Gebiete: Fr. 30.–/m²
- Im Rebkataster liegende, aber unbestockte Grundstücke jeweils 2/3 obgenannter Werte

Wird Rebland zu einem tieferen Preis erworben, wird das Grundstück zum Ertragswert bewertet. Wird das Rebland bspw. für Fr. 85.–/m² erworben, erfolgt die Besteuerung nach StG 56 I.

4.5 Bemessungsgrundlage, wenn nicht Ertragswert

Landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in der Bauzone werden zum Verkehrswert unter angemessener Berücksichtigung des Ertrages und der Ertragsfähigkeit bewertet, wenn sie nicht unter das BGG fallen oder zum Zwecke der Spekulation oder der Kapitalanlage erworben wurden (StG 57 III i.V.m. StG 56 I). In diesen Fällen beträgt der **Steuerwert** praxisgemäss **2/3 des Verkehrswertes**.

5. ERBSCHAFTSSTEUER³⁹

Die Aktiven des Nachlasses werden nach StG 110 I grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet. Auf längere Dauer landwirtschaftlich genutzte Grundstücke werden gestützt auf StG 110 II lit. b zum Ertragswert bewertet. Dasselbe gilt für die erforderlichen Ökonomiegebäude und die zum Landwirtschaftsbetrieb gehörende Wohnung. Sinn und Zweck dieser Privilegierung ist folgender: Es soll verhindert werden, dass die entsprechenden Betriebe durch eine für sie wirtschaftlich nicht tragbare Erbschaftssteuer zur Aufgabe gezwungen werden⁴⁰.

Es gibt keinen Grund, der gegen eine einheitliche Begriffsbestimmung in der Vermögens- bzw. Erbschaftssteuer sprechen würde. Der Begriff der landwirtschaftlich genutzten Grundstücke ist deshalb in der Erbschaftssteuer gleich wie in der Vermögenssteuer auszulegen. Das bedeutet für Grundstücke in der Bauzone Folgendes:

- Ein **nicht überbautes Grundstück**, das sich **ausschliesslich** in der **Bauzone** befindet, fällt a priori nicht unter das BGG (vgl. Ziff. 2.1) und wird somit gestützt auf StG 110 I zum **Verkehrswert** besteuert. Im Gegensatz zur Vermögenssteuer (vgl. Ziff. 4.5) wird der Ertragswert nicht berücksichtigt.

³⁹ Ab Steuerperiode 2021 (bis Steuerperiode 2020: Nachlasssteuer).

⁴⁰ VGer 17.1.2006, VGU 05 81, E. 1; VGer 16.11.1999, VGU A 99 67.

- Ein **nicht überbautes Grundstück**, das sich **zum Teil** in der **Bauzone**, zum Teil in der LA-Zone befindet, ist zwar dem BGGB unterstellt (vgl. Ziff. 2.1), fällt aber **nicht** unter dessen **Schutzbereich**, weshalb die Bewertung des in der Bauzone liegenden Teils des Grundstücks zum **Verkehrswert** erfolgt (vgl. Ziff. 4.2.4 und 4.3).
- Ein **überbautes Grundstück** unterliegt dann dem BGGB, wenn es zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehört (vgl. Ziff. 2.3 und 4.2.1). Die Besteuerung eines unter das BGGB fallenden Grundstückes zum Ertragswert erfolgt nach StG 110 II lit. b nur dann, wenn es auch **tatsächlich auf längere Dauer überwiegend landwirtschaftlich genutzt** wird (vgl. auch Ziff. 4.2.2). Während bei der Vermögenssteuer in jeder Steuerperiode die Besteuerung den veränderten Verhältnissen angepasst werden kann, ist dies bei der zukunftsgerichteten Erbschaftssteuer als einmaliger Steuer nicht möglich. Damit die Privilegierung von StG 110 II lit. b greifen kann, genügt es daher nicht, dass die betreffende Liegenschaft seit längerer Zeit landwirtschaftlich genutzt wurde und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörte. Notwendig ist vielmehr, dass die Liegenschaft auch weiterhin mit grosser Wahrscheinlichkeit landwirtschaftlich genutzt wird und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehört. Um Missbräuche zu vermeiden, ist gemäss Praxis des Verwaltungsgerichts⁴¹ an die Gewährung der Privilegierung von StG 110 II lit. b 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. Damit eine Besteuerung zum Ertragswert erfolgen kann, muss das betreffende Grundstück gestützt auf BGGB 2 II lit. a entweder von einem Erben landwirtschaftlich genutzt werden und Bestandteil seines landwirtschaftlichen Betriebes sein oder zusammen mit dem gesamten Betrieb von den Erben einem Landwirt verpachtet werden. Werden von den Erben lediglich einzelne Liegenschaften einem Landwirt verpachtet, fallen diese nicht unter den Geltungsbereich des BGGB, so dass eine Besteuerung zum Ertragswert ausser Betracht fällt. Werden zum Ertragswert bewertete Grundstücke innert 10 Jahren der land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung entzogen, erfolgt im Nachsteuerverfahren eine Besteuerung zum Verkehrswert (StG 110 V).

Beispiele:

- ⇒ Landwirt M ist Eigentümer eines landwirtschaftlichen Gewerbes. Zu diesem gehören auch zwei unüberbaute Baulandparzellen. Nach dem Tod von M führt dessen Tochter den Landwirtschaftsbetrieb fort.

Auf den Grundstücken stehen keine Gebäude. Es handelt sich also nicht um Grundstücke mit landwirtschaftlichen Gebäuden/Anlagen im Sinne von BGGB 2 II lit. a. Sie unterliegen folglich nicht dem Geltungsbereich des BGGB. Bereits aus diesem Grund hat die Bewertung zum *Verkehrswert* zu erfolgen⁴².

- ⇒ Landwirt N ist Eigentümer eines landwirtschaftlichen Gewerbes. Zu diesem gehören eine überbaute und eine unüberbaute Baulandparzelle. Nach seinem Tod führt dessen Sohn das gesamte Gewerbe weiter (mehr als eine SAK).

Weil der Sohn ein landwirtschaftliches Gewerbe führt (vgl. 2.3), erfolgt die Bewertung der *überbauten* Baulandparzelle zum *Ertragswert* (vgl. zur Vermögenssteuer Ziff. 4.3). Die *unüberbaute* Baulandparzelle fällt dagegen a priori nicht unter den Geltungsbereich des BGGB, weshalb sie zum *Verkehrswert* bewertet wird (vgl. Ziff. 2.2).

⁴¹ Vgl. VGer 17.1.2006, A 05 81, E. 1; VGer 17.3.1998, VGE 761/97.

⁴² Vgl. auch Ziff. 2.2; VGer 16.11.1999, A 99 67; VGer 17.3.1998, 761/97.

- ⇒ Landwirt O ist Eigentümer eines landwirtschaftlichen Gewerbes. Zu diesem gehört auch eine überbaute Baulandparzelle. Nach dem Tod von O führt dessen Sohn einen Teil der Landwirtschaft als Nebenbetrieb neben seiner Tätigkeit als Lehrer weiter (weniger als eine SAK).

Auf dem Grundstück steht zwar ein landwirtschaftliches Gebäude (vgl. Ziff. 2.2). Weil der Sohn aber kein landwirtschaftliches Gewerbe führt (vgl. Ziff. 2.3), unterliegt das Grundstück nicht dem Geltungsbereich des BGGB. Die Bewertung erfolgt deshalb zum *Verkehrswert*⁴³.

- ⇒ Landwirt P ist Eigentümer eines landwirtschaftlichen Gewerbes. Zu diesem gehören auch zwei Baulandparzellen, eine überbaute und eine nicht überbaute. Nach seinem Tod verpachten seine Erben den *gesamten Betrieb* (inkl. Baulandparzellen) einem Landwirt, der ein landwirtschaftliches Gewerbe führt.

Weil die Erben den gesamten Betrieb verpachten, erfolgt die Bewertung der *überbauten* Baulandparzelle zum *Ertragswert* (vgl. zur Vermögenssteuer Ziff. 4.3). Die *unüberbaute* Baulandparzelle fällt dagegen a priori nicht unter den Geltungsbereich des BGGB, weshalb sie zum *Verkehrswert* bewertet wird (vgl. Ziff. 2.2).

- ⇒ Landwirt S ist Eigentümer eines landwirtschaftlichen Gewerbes. Zu diesem gehört auch eine überbaute Baulandparzelle. Nach seinem Tod verpachten seine Erben *sämtliche Parzellen* (inkl. überbaute) einem Landwirt, der ein landwirtschaftliches Gewerbe führt.

Auf dem Grundstück steht zwar ein Gebäude. Weil die Töchter aber bloss die Parzellen (und nicht den gesamten Betrieb) einem Landwirt verpachten, liegt bei ihnen kein landwirtschaftliches Gewerbe vor, so dass das Grundstück nicht unter das BGGB fällt (vgl. dazu Ziff. 2.3). Die Bewertung erfolgt deshalb zum *Verkehrswert*.

⁴³ Vgl. auch VGer 16.11.1999, A 99 67.