

# GR\_GERICHTE A 2018 29 vom 2. Oktober 2018

GR Gerichte, 2018-10-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_A\\_2018\\_29](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2018_29)

FR: GR\_GERICHTE A 2018 29 du 2 octobre 2018

IT: GR\_GERICHTE A 2018 29 del 2 ottobre 2018

## Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern (Vermögenssteuer) | Vermögenssteuer

## Erwägungen

### E. 4

Dagegen erhob B.\_\_\_\_\_ (nachfolgend Beschwerdeführer) am 12. Juni 2018 (Poststempel) Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden mit folgenden Anträgen: "1. Der Einspracheentscheid vom 18. Mai 2018 sei aufzuheben und die Angelegenheit zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung Graubünden zurückzuweisen. 2. Es sei ein zweiter Schriftenwechsel durchzuführen. 3. Unter gesetzlicher Kosten- und Entschädigungsfolge (inkl. 7.7% Mehrwertsteuer)."

- 3 - Begründend führte der Beschwerdeführer im Wesentlichen aus, dass für die Ausnahme von Art. 14 Abs. 2 StHG im Vergleich zur üblichen Bewertung zum Verkehrswert unter angemessener Berücksichtigung des Ertragswerts die Voraussetzung der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung ganz bewusst gewählt worden sei. Der gesetzgeberische Wille komme im Wortlaut klar zum Ausdruck und bedürfe grundsätzlich keiner weiteren Auslegung. Weil Art. 14 Abs. 2 StHG den Kantonen einen Spielraum belasse, seien die kantonalen Bestimmungen zur Bewertung von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterschiedlich. So kenne der Kanton Zürich eine Regelung, wonach einzig die Nutzung massgeblich sei. Im Kommentar zum StG-ZH werde verneint, dass solche Grundstücke dem Geltungsbereich des BGGB unterliegen müssten. Unbeachtlich sei auch, in welcher Nutzungszone die landwirtschaftlich bewirtschafteten Grundstücke lägen. Auch Bauland sei zum Ertragswert zu bewerten, sofern es landwirtschaftlich genutzt werde. Auch Prof. Dr. iur. Andrea Opel und Martin Würsch verträten die Ansicht, dass bezüglich Vermögenssteuer das Nutzungskonzept gelte. Beim Urteil des Bundesgerichtes 2C\_873/2011 vom 22. Oktober 2012 handle es sich um einen Fall des Kantons Schwyz, dessen Rechtslage nicht jener im Kanton Graubünden entspreche. Daher könne das Urteil nicht auf bündnerische Fälle angewendet werden, zumal das Bundesgericht darin die Frage nach der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung bewusst offen gelassen habe. Ähnlich verhalte es sich mit PVG 2013 Nr. 19. Das Verwaltungsgericht habe sich darin nur zu den land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken geäußert und dabei deren Nutzung völlig ausgeblendet. Gerade die jeweilige Nutzung sei indessen entscheidend. Die Argumentation der kantonalen Steuerverwaltung, wonach keine Gründe ersichtlich seien, welche für eine unterschiedliche Begriffsbestimmung des landwirtschaftlichen Grundstücks bei der Vermögenssteuer einerseits und bei der Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer andererseits sprechen würden, sei falsch. Andernfalls drohe auf dem Vermögen eine konfiskatorische Besteuerung.

#### **E. 4.1**

Der Begriff des land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücks wird da- bei weder in den Bestimmungen des Bundessteuerrechts noch in den Be- stimmungen des kantonalen Steuerrechts definiert oder näher bestimmt.

#### **E. 4.2**

Das Bundesgericht hatte sich bereits mehrfach zur Frage des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks im Sinne von Art. 8 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 StHG zu äussern. Die Formulierung zwischen Art. 8 Abs. 1 bzw. Art. 12 Abs. 1 StHG und diejenige von Art. 14 Abs. 2 StHG unterscheiden sich dadurch, dass einmal von land- und forstwirtschaftlichen Grundstü- cken und einmal von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken die Rede ist. Im Urteil 2C\_539/2010 vom 15. Dezember 2010 hatte das Bundesgericht die Gelegenheit, sich mit der Begrenzung der für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke im Sinne von Art. 8 Abs. 1 bzw. und Art. 12 Abs. 1 StHG geltenden Ausnahmeregelung zu befassen und führte

- 9 - dabei aus, dass der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks in keiner Bestimmung des Bundessteuerrechts definiert oder näher be- stimmt werde. Eine solche Begriffsbestimmung könne sich nicht darauf be- schränken, nur den steuerrechtlichen Belangen Rechnung zu tragen. Viel- mehr habe sie namentlich auch das Bundesgesetz über das bäuerliche Bo- denrecht (BGBB; SR 211.412.11), das Bundesgesetz über die Raumpla- nung (RPG; SR 700) und das Bundesgesetz über die Landwirtschaft (LwG; SR 910.1) zu berücksichtigen. Diesen Gesetzen sei unter anderem der Zweck gemeinsam, das Eigentum des landwirtschaftlichen Bodens, der ei- nen volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor darstelle, zu Guns- ten landwirtschaftlicher Betriebe zu erhalten. Dieser Zweck habe die erfor- derliche Abstimmung wesentlich mitzuprägen, weshalb der steuerrechtli- che Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks im Einklang mit dem Anwendungs- und Schutzbereich sowie den Veräusserungsbeschrän- kungen konkretisiert werden müsse, wie sie sich aus dem bäuerlichen Bo- denrecht ergäben. Dementsprechend könne von einem steuerlich privile- gierten Grundstück nur dann gesprochen werden, wenn die für die Anwen- dung des BGBB gültigen Voraussetzungen erfüllt seien. Dies sei haupt- sächlich der Fall, wenn das Grundstück ausserhalb der Bauzone im Sinne von Art. 15 RPG liege und eine landwirtschaftliche Nutzung zulässig sei (Art. 2 Abs. 1 BGBB) oder wenn einer der vier weiteren, in Art. 2 Abs. 2 BGBB genannten Fälle, vorliege (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2C\_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E.3.2 mit weiteren Hinweisen). Im amtlich publizierten BGE 138 II 32 E.2.2.1 und 2.3.1 sowie in den weiteren Urteilen 2C\_561/2016 vom 24. Mai 2017 E.2.3, 2C\_846/2016 vom 24. Mai 2017 E.3.3, 2C\_940/2017 vom 28. März 2018 E.3.2.2 und letztmals im Ur- teil 2C\_993/2017 vom 5. Oktober 2018 E.2.4 hielt das Bundesgericht an dieser Rechtsprechung fest und bekräftigte, dass die tatsächliche Nutzung eines Grundstücks höchstens von untergeordneter Bedeutung sei. Es sei zwar nicht zu übersehen, dass einige Kantone und Teile der Doktrin auf die Nutzung abstellen würden. Mit der höchstrichterlichen Klärung, wonach

- 10 - nicht die Nutzung, sondern die Unterstellung unter den Schutz des BGBB massgebend sei, habe dieser Gesichtspunkt seine Bedeutung aber einge- büsst. Nach dem Gesagten lässt sich somit festhalten, dass die bundesge- richtliche Rechtsprechung zu Art. 8

Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 StHG einheitlich ist; diese verlangt wie gesehen, dass die entsprechenden Grundstücke unter den Anwendungsbereich des BGGB fallen, damit eine Besteuerung eines Veräusserungsgewinns bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken als Grundstücksgewinn und nicht mit der Einkommenssteuer zu erfolgen hat.

#### **E. 4.3**

Im Zusammenhang mit Art. 14 Abs. 2 StHG hatte sich das Bundesgericht – soweit ersichtlich – erst einmal im den Kanton Schwyz betreffenden Urteil 2C\_873/2011 vom 22. Oktober 2012 mit dem Begriff der land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke zu befassen. Auch wenn das Bundesgericht darin in Erwägung 5.2 die Frage offen gelassen hat, ob es sich im konkreten Fall um ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück handelt, hat es doch zu verstehen gegeben, dass die im Zusammenhang mit Art. 8 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 StHG anwendbare Praxis, wonach einzig unter das BGGB fallende Grundstücke in den Anwendungsbereich von Art. 12 Abs. 1 StHG fallen, auch auf Art. 14 Abs. 2 StHG Anwendung finden soll. Im von Bundesgericht zu beurteilenden Fall war das kantonale Amt für Landwirtschaft der Ansicht, dass die vom Golfsport nicht beanspruchten Flächen dreier Parzellen gemeinsam mit den darauf befindlichen Bauten und Anlagen ein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne von Art. 7 BGGB bildeten. Das Bundesgericht erachtete diese Qualifikation durch das kantonale Amt für Landwirtschaft als fraglich, musste aber nicht abschliessend entscheiden, ob diese Qualifikation korrekt war, weil die Beschwerde aus anderen Gründen abgewiesen werden musste. Dies vermag aber nichts an der Tatsache zu ändern, dass das Bundesgericht im erwähnten Entscheid 2C\_873/2011 vom 22. Oktober 2012 indirekt festgestellt hat, dass auch im Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 2 StHG die Unterstellung unter das

- 11 - BGGB eine Voraussetzung für die privilegierte Besteuerung darstellt. Ansonsten hätte sich das Bundesgericht nämlich gar nicht zur Frage äussern müssen, ob im konkreten Fall die Unterstellung der vom Golfsport nicht beanspruchten Flächen zusammen mit den sich darauf befindlichen Bauten und Anlagen unter Art. 7 BGGB zutreffend ist. Das Bundesgericht hat sich aber dazu geäußert und – auch wenn die Frage schliesslich offen gelassen werden konnte – die Unterstellung unter das BGGB zumindest als fraglich beurteilt. Dass das kantonale Recht des Kantons Schwyz eine andere Regelung kennt als dasjenige des Kantons Graubünden, ändert daran nichts, weil sich die hier einschlägigen Erwägungen 4 und 5 des Urteils des Bundesgerichtes 2C\_873/2011 vom 22. Oktober 2012 einzig mit dem bundesrechtlichen Begriff der land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke im Sinne von Art. 14 Abs. 2 StHG und nicht mit den kantonalen Eigenheiten des Steuergesetzes des Kantons Schwyz auseinandersetzen. Diese bilden vielmehr Gegenstand der Erwägungen 6 und 7 des erwähnten Urteils. Die Rechtsprechung des Bundesgerichtes, wonach die im Zusammenhang mit Art. 8 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 StHG anwendbare Praxis auch auf Art. 14 Abs. 2 StHG Anwendung finden soll und dementsprechend auch im Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 2 StHG die Unterstellung unter das BGGB eine Voraussetzung für die privilegierte Besteuerung darstellt, steht sodann auch mit der generellen Feststellung des Bundesgerichtes im Einklang, wonach sich die Bestimmung eines Begriffs nicht allein auf steuerrechtliche Belange beschränken könne, sondern auch die weiteren Gesetze – wie namentlich das BGGB, das RPG und das LwG – zu berücksichtigen seien; diese verfolgten – soweit sie auf das bäuerliche Bodenrecht Bezug hätten – den gemeinsamen Zweck, das Eigentum des landwirtschaftlichen Bodens als ein volkswirtschaftlich wesentlicher Produktionsfaktor zu Gunsten

landwirtschaftlicher Betriebe zu erhalten (vgl. Urteile des Bundesgerichtes 2C\_873/2011 vom 22. Oktober 2012 E.5.1, 2C\_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E.3.2). Indem im Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 2 StHG nämlich nur Grundstücke, die dem BGGB

- 12 - unterstehen, privilegiert besteuert werden, berücksichtigt die Begriffsbestimmung von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken neben den steuerrechtlichen Belangen auch jene des bürgerlichen Bodenrechts und trägt so zur einheitlichen Begriffsbestimmung zwischen bürgerlichem Bodenrecht und Steuergesetzgebung und damit auch zur anzustrebenden Einheit der Rechtsordnung bei.

#### **E. 4.4**

Gestützt auf die dargestellte bundesgerichtliche Rechtsprechung hat auch das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden festgehalten, dass Art. 57 Abs. 1 StG so zu verstehen sei, dass eine privilegierte Vermögensbesteuerung einzig bei land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken zum Zuge komme, die unter den Anwendungsbereich des BGGB fielen. So führte das Verwaltungsgericht in PVG 2013 Nr. 19 aus, dass der steuerliche Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks im Einklang mit dem Anwendungsbereich und Schutzbereich des BGGB, des RPG und des LwG sowie den Veräusserungsbeschränkungen konkretisiert werden müsse, wie sie sich aus dem bürgerlichen Bodenrecht ergäben. Dementsprechend könne von einem steuerlich privilegierten Grundstück nur dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGGB gültigen Voraussetzungen erfüllt seien. Dies sei nach Massgabe von Art. 2 Abs. 1 BGGB hauptsächlich dann der Fall, wenn es sich um einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke handle, die ausserhalb einer Bauzone nach Art. 15 RPG lägen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig sei. Darüber hinaus gelte die Anwendung des BGGB und somit auch die steuerliche Ausnahmeregelung von Art. 57 Abs. 1 StG für weitere, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGGB genannte Fälle, nämlich für (lit. a) Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenem Umschwung, die in einer Bauzone lägen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörten, (lit. b) Waldgrundstücke, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörten, (lit. c) Grundstücke, die teilweise innerhalb einer

- 13 - Bauzone lägen, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt seien und (lit. d) Grundstücke mit gemischter Nutzung, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nichtlandwirtschaftlichen Teil aufgeteilt seien. Als zusätzliche Voraussetzung setze die Besteuerung zum Ertragswert i.S.v. Art. 57 Abs. 1 StG neben der Unterstellung des betreffenden Grundstücks unter das BGGB die tatsächliche überwiegende land- oder forstwirtschaftliche Nutzung des Grundstücks voraus. Damit lasse sich unter anderem vermeiden, dass Gebäude, die infolge ihrer grundsätzlichen Eignung zur landwirtschaftlichen Nutzung dem BGGB unterstünden, jedoch für landwirtschaftsfremde Zwecke, etwa als Ferienwohnung oder vermietetes Gebäude, genutzt würden, ohne sachlichen Grund eine privilegierte Besteuerung erfahren würden. Zusammenfassend seien somit nur jene Grundstücke als landwirtschaftlich genutzte Grundstücke zu qualifizieren und somit steuerlich privilegiert zu behandeln, welche dem Geltungsbereich des BGGB unterlägen und auch tatsächlich überwiegend landwirtschaftlich genutzt würden (vgl. PVG 2013 Nr. 19 E.3c; Urteil des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden A 11 58 vom 27. März 2012 E.3, je mit weiteren Hinweisen).

#### E. 4.5

Die Rechtsprechung des Bundesgerichtes und jene des Verwaltungsgerichtes hinsichtlich Art. 14 Abs. 2 StHG und Art. 57 Abs. 1 StG bzw. der privilegierten Vermögensbesteuerung von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken ist somit deckungsgleich und trägt der Tatsache Rechnung, dass bei der Auslegung der Begriffe und Gesetzesbestimmungen nicht einzig auf steuerliche Aspekte abzustützen ist. Nach dieser übereinstimmenden Rechtsprechung bildet auch im Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 2 StHG bzw. Art. 57 Abs. 1 StG die Unterstellung eines land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücks unter das BGG eine Voraussetzung für die privilegierte Vermögensbesteuerung. Aufgrund dieser klaren und übereinstimmenden Rechtsprechung des Bundesgerichtes und des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden erübrigte sich

- 14 - grundsätzlich eine Auseinandersetzung mit der Botschaft zum StHG und mit anderen Lehrmeinungen. Dennoch wird nachstehend unter E.5 und 6 auf diese Punkte – der Vollständigkeit und Akzeptanz des Urteils willen – noch näher eingegangen. 5. Die Botschaft des Bundesrates zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983 zum damaligen Art. 17 E-StHG, wonach das Vermögen grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet wird (wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann; Abs. 1), während land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke zum Ertragswert bewertet werden (wobei das kantonale Recht bestimmen kann, dass bei der Bewertung der Verkehrswert mitberücksichtigt wird oder im Falle der Veräusserung oder Aufgabe der land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung des Grundstückes eine Nachbesteuerung für die Differenz zwischen Ertrags- und Verkehrswert erfolgt; Abs. 2), lautete wie folgt (vgl. BBl 1983 III S. 1 ff., S. 104 f.): "Artikel 17: Bewertung Die allgemeine, in Absatz 1 formulierte Bewertungsregel für die Vermögenssteuer bildet die Bewertung zum Verkehrswert, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann. Eine Ausnahme gilt nach Absatz 2 für die land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke, deren Bewertung nach dem Ertragswert erfolgen soll. Den Kantonen wird jedoch gestattet, zum Ausgleich für die Besteuerung nach dem Ertragswert entweder den Verkehrswert bei der laufenden Besteuerung mitzubereitsichtigen oder aber bei der Veräusserung oder Aufgabe der land- bzw. forstwirtschaftlichen Nutzung eine Nachbesteuerung des Grundstückes durchzuführen. Die in einigen Kantonen bekannte Nachbesteuerung geht von der Annahme aus, dem Steuerpflichtigen sei bereits in der Periode der land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung latent der Verkehrswert "zur Verfügung" gestanden. Realisieren könne er diesen Verkehrswert aber erst mit der Veräusserung oder Zweckentfremdung (Überbauung), weshalb in diesem Zeitpunkt auch eine entsprechende Nachbesteuerung gerechtfertigt sei." Der Botschaft des Bundesrates zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die

- 15 - direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983 lässt sich neben dem eigentlichen Gesetzestext des damaligen Art. 17 E-StHG wenig entnehmen zur hier strittigen Frage, ob im Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 2 StHG bzw. Art. 57 Abs. 1 StG die Unterstellung eines land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücks unter das BGG eine Voraussetzung für die privilegierte Vermögensbesteuerung bildet. Aus der Formulierung, wonach die in einigen Kantonen bekannte Nachbesteuerung von der Annahme ausgehe, dem Steuerpflichtigen sei bereits in der Periode der land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung latent der Verkehrswert "zur Verfügung" gestanden, und aus dem ausdrücklichen

Verweis auf den Verkehrswert und die Überbauung lässt sich immerhin schliessen, dass es bei der privilegierten Besteuerung um landwirtschaftlich genutztes Land gehen soll. Dabei gilt es indes zu berücksichtigen, dass die Botschaft des Bundesrates aus dem Jahr 1983 stammt, während das BGGB erst am 4. Oktober 1991 von der Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft verabschiedet wurde. Mithin war das BGGB im Zeitpunkt des Erlasses der erwähnten bundesrätlichen Botschaft noch gar nicht in Kraft. Vor Inkrafttreten des BGGB per 1. Januar 1994 galt noch das Bundesgesetz vom 12. Juni 1951 über die Erhaltung des bäuerlichen Grundbesitzes (abrufbar unter: <https://www.amtsdruckschriften.bar.admin.ch/> [zuletzt besucht am 5. November 2018]), welches gemäss dessen Art. 2 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 auch auf landwirtschaftlich genutztes Bauland anwendbar war. Erst mit dem Erlass des BGGB, welches – wie gesehen – per 1. Januar 1994 in Kraft getreten ist, wurden Bauzonen vom allgemeinen Geltungsbereich des Gesetzes ausgeschlossen (vgl. hierzu die Botschaft des Bundesrates zum Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht [BGGB] sowie zum Bundesgesetz über die Teilrevisionen des Zivilgesetzbuches [Immobilienrecht] und des Obligationenrechts [Grundstückkauf] vom 19. Oktober 1988 [BB1 1988 III S. 953 ff.] S. 974 ff.). Daraus ist zu schliessen, dass das StHG bei land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken auf die Nutzung abstellte und dabei ursprünglich vermutlich auch land- und forstwirtschaftlich

- 16 -  
schaftlich genutzte Baulandgrundstücke privilegiert besteuerte, was für die Ansicht der Beschwerdeführer sprechen würde. Dabei gilt es indes zu berücksichtigen, dass die bundesrätliche Botschaft zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983 mittlerweile 35 Jahre alt ist und den Materialien bei der Auslegung lediglich bei neueren Erlassen eine besondere Stellung zukommt, weil veränderte Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis eine andere Lösung hier – im Gegensatz zu älteren Erlassen – weniger nahe legen; mithin lässt die Bedeutung der Materialien zur Auslegung der Gesetzesbestimmungen mit zunehmendem Alter zwischen Materialien und Gesetzesanwendung nach (vgl. BGE 131 II 697 E.4.1, 128 I 288 E.2.4, 124 II 372 E.6a; HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 9. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2016, Rz. 101). Es lässt sich somit festhalten, dass die Materialien zwar eher für die Massgeblichkeit der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung einer Parzelle für die Besteuerung zum Ertragswert sprechen. Die bundesrätliche Botschaft ist indes bereits 35-jährig und zudem wurde in der Zwischenzeit per 1. Januar 1994 das BGGB erlassen, welches – wie gesehen – Bauzonen vom allgemeinen Geltungsbereich des Gesetzes ausschloss (im Gegensatz zum früher gültigen Bundesgesetz über die Erhaltung des bäuerlichen Grundbesitzes). Überdies – und dies ist entscheidend – hat es mittlerweile zu Art. 14 Abs. 2 StHG höchstrichterliche Rechtsprechung gegeben, welche – wie gesehen – besagt, dass auch im Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 2 StHG bzw. Art. 57 Abs. 1 StG die Unterstellung eines land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücks unter das BGGB eine Voraussetzung für die privilegierte Vermögensbesteuerung bildet. Vor diesem Hintergrund können aber die Materialien lediglich bedingt zur Auslegung von Art. 14 Abs. 2 StHG bzw. Art. 57 Abs. 1 StG herangezogen werden.

- 17 -

**E. 5**

Die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend Beschwerdegegnerin 1) schloss in ihrer Vernehmlassung vom 20. Juli 2018 auf Abweisung der Beschwerde. Begründend führte sie im Wesentlichen aus, dass sich das Bundesgericht in mehreren Entscheiden mit dem Begriff des landwirtschaftlichen bzw. des landwirtschaftlich genutzten Grundstücks befasst habe. Dabei sei es zum Schluss gelangt, dass von einem steuerlich begünstigten Grundstück nur dann gesprochen werden könne, wenn die für die Anwendung des BGGB gültigen Voraussetzungen erfüllt seien. Die tatsächliche Nutzung eines Grundstücks sei höchstens von untergeordneter Bedeutung. Diese Rechtsprechung sei auch vom Verwaltungsgericht übernommen worden. Gestützt auf diese Rechtsprechung, und weil sich die nicht überbauten Parzellen Z.1.\_\_\_\_\_ und Z.2.\_\_\_\_\_ in der Bauzone befänden und daher nicht in den Anwendungsbereich des BGGB fielen, habe die Beschwerdegegnerin 1 die Einsprache zu Recht abgewiesen. Überdies könne vorliegend auch nicht von einer Nutzung auf längere Dauer im Sinne von Art. 57 Abs. 1 StG gesprochen werden. Und schliesslich dürfe das Steuerrecht mit Blick auf den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung auch nicht so ausgelegt werden, dass eine nicht zonenkonforme Nutzung von eingezontem Bauland steuerlich privilegiert werde. Auch aus diesen Gründen könne im vorliegenden Fall keine Besteuerung zum Ertragswert stattfinden.

## **E. 6**

Die Beschwerdeführer weisen sodann auf verschiedene Lehrmeinungen hin, welche im Zusammenhang mit der Bewertung von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken bei der Vermögenssteuer auf das Nutzungskonzept abstellen und es für die vermögenssteuerrechtliche Privilegierung genügen lassen, dass ein Grundstück land- oder forstwirtschaftlich genutzt wird. Wie nachstehend dargestellt trifft es zwar zu, dass ein Teil der Doktrin – entsprechend der beschwerdeführerischen Auffassung – auf die effektive Nutzung abstellt: • So stellen sich FELIX RICHNER, WALTER FREI, STEFAN KAUFMANN und HANS ULRICH MEUTER auf den Standpunkt, dass die entscheidende Voraussetzung für die Bewertung eines Grundstücks zum Ertragswert allein die land- oder forstwirtschaftliche Nutzung sei. Dass die landwirtschaftlich genutzten Grundstücke dem BGGB unterliegen müssten, sei nach der von ihnen vertretenen Ansicht nicht der Fall, zumal das Bundesgericht auch schon in einem früheren Entscheid festgehalten habe, dass die Meinung, landwirtschaftlich genutzte Grundstücke seien nur solche im Geltungsbereich des BGGB, harmonisierungsrechtlich nicht zwingend sei. Dazu verweisen sie auf das Urteil des Bundesgerichtes 2A.402/2003 vom 16. Juli 2004. Unbeachtlich sei ferner, in welcher Nutzungszone die landwirtschaftlich bewirtschafteten Grundstücke lägen. Auch Bauland sei zum Ertragswert zu bewerten, sofern es landwirtschaftlich genutzt werde (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 40 Rz. 6 f. und 11). • Auch MARTIN BAUMGARTNER äussert sich dahingehend, dass die effektive landwirtschaftliche Nutzung für die Ertragsbewertung entscheidend sei und dass die bauliche Zonenzugehörigkeit für die Qualifikation der land- oder forstwirtschaftlichen Benutzung bzw. für die Bewertung zum Ertragswert nicht ausschlaggebend sei (vgl. BAUMGARTNER, Vermögensbesteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke im Kanton Zürich, Zürich 2002, S. 49 Fn. 183 und S. 103). • Selbige Meinung wird auch von Andrea Opel vertreten, wenn sie ausführt, dass im Vermögenssteuerrecht ebenfalls das Nutzungskonzept gelte, da dies der Gesetzeswortlaut von Art. 14 Abs. 2 StHG vorgebe und insoweit kein Auslegungsspielraum verbleibe (vgl. OPEL, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht im Jahre 2014 – ein Resümee, in: successio, 3/2015, S. 207 ff., S.

214). • Martin Würsch weist sodann darauf hin, dass bei der Vermögenssteuer ausdrücklich vom Begriff land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke abgewichen und auf die landwirtschaftliche Nutzung abgestellt werde. Damit schaffe der Gesetzgeber eine Differenz zur Bestimmung in Art. 8 Abs. 1 StHG. Die landwirtschaftliche Nutzung könne auch für dem BGG nicht unterstellte Grundstücke (z.B. Grundstücke unter 25 Aren oder Grundstücke in der Bauzone) gegeben sein. Damit gehe der

- 18 - Begriff der landwirtschaftlich genutzten Grundstücke weniger weit als jener der landwirtschaftlichen Grundstücke in Art. 2 BGG (vgl. WÜRSCH, Agrarsteuerrecht, in: NORER [Hrsg.], Handbuch zum Agrarrecht, Bern 2018, S. 495). Zu diesen Lehrmeinungen gilt es festzuhalten, dass sich RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER auf das Urteil des Bundesgerichtes 2A.402/2003 vom 16. Juli 2004 und damit auf ein verwaltetes, nicht mehr aktuelles Urteil berufen. Wie gesehen hat das Bundesgericht in der Zwischenzeit im Entscheid 2C\_873/2011 vom 22. Oktober 2012 zu verstehen gegeben, dass die im Zusammenhang mit Art. 8 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 StHG anwendbare Praxis, wonach einzig unter das BGG fallende Grundstücke in den Anwendungsbereich von Art. 12 Abs. 1 StHG fallen, auch auf Art. 14 Abs. 2 StHG Anwendung finden und damit auch im Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 2 StHG die Unterstellung unter das BGG eine Voraussetzung für die privilegierte Besteuerung darstellen soll. Auf dieses Urteil und damit auf die anderslautende bundesgerichtliche Rechtsprechung gehen RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER mit keinem Wort ein. Bei der Lehrmeinung von BAUMGARTNER handelt es sich sodann bereits um eine ältere Fundstelle, welche sich primär auf den Kommentar zum Zürcher Steuergesetz von RICHNER/FREI/KAUFMANN aus dem Jahr 1999 stützt und dementsprechend die aktuelle bundesgerichtliche Rechtsprechung ebenfalls nicht berücksichtigt. Gleiches gilt auch für die Auffassungen von OPEL und WÜRSCH. Obschon es sich bei diesen Lehrmeinungen um aktuellere Fundstellen handelt, vertritt WÜRSCH ebenfalls, ohne auch nur einen Hinweis auf die Rechtsprechung, die Meinung, dass die landwirtschaftliche Nutzung im Sinne von Art. 14 Abs. 2 StHG und damit die privilegierte Vermögensbesteuerung auch auf Grundstücke in der Bauzone anwendbar sei. Dasselbe gilt für OPEL, die im Jahr 2015 einzig auf den Wortlaut von Art. 14 Abs. 2 StHG verweist, ohne sich mit der anderslautenden bundesgerichtlichen Rechtsprechung auseinander zu setzen. Insofern vermögen die dargestellten Lehrmeinungen nicht zu überzeugen und sind mangels Auseinandersetzung mit der anderslautenden bundesgerichtlichen Rechtspre-

- 19 - chung denn auch nicht geeignet, diese in Zweifel zu ziehen. Dies zumal es in der Lehre durchaus auch Stimmen gibt, welche die bundesgerichtliche Auffassung teilen: • So haben RAINER ZIGERLIG und GUIDO JUD bereits im Basler Kommentar zum StHG aus dem Jahr 2002 die Auffassung vertreten, dass die Ertragswertbesteuerung landwirtschaftlicher Grundstücke bloss auf solche Grundstücke anzuwenden sei, die dem Geltungsbereich des BGG unterlägen (vgl. ZIGERLIG/JUD, in: ZWEIFEL/ATHANAS [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel 2002, Art. 14 Rz. 9). • DANIEL DZAMKO-LOCHER und HANNES TEUSCHER halten im aktuellen Basler Kommentar zum StHG aus dem Jahr 2017 sodann fest, dass in der Lehre Uneinigkeit bestehe zur Frage, ob das Grundstück dem Geltungsbereich des BGG unterliegen müsse. Weiter weisen sie darauf hin, dass das Bundesgericht diese Frage mit Entscheid 2C\_873/2011 vom 22. Oktober 2012 anknüpfend an die Rechtsprechung von

BGE 138 II 32 zur Definition der landwirtschaftlichen Grundstücke gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG bejaht habe und dass damit das Kriterium der tatsächlichen Nutzung in den Hintergrund treten dürfte (vgl. DZAMKO-LOCHER/TEUSCHER, in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 14 Rz. 39). 7.1. Nach dem vorstehend Gesagten lässt sich festhalten, dass das Bundesgericht mit dem Entscheid 2C\_873/2011 vom 22. Oktober 2012 höchststrichterlich geklärt hat, dass im Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 2 StHG nicht die tatsächliche Nutzung eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks, sondern vielmehr dessen Unterstellung unter den Schutzbereich des BGBB, massgebend ist für die privilegierte Besteuerung im Sinne von Art. 14 Abs. 2 StHG. Für die bundesgerichtliche Lösung, welcher sich – wie gesehen – auch das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden angeschlossen hat (vgl. PVG 2013 Nr. 19; Urteil des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden A 11 58 vom 27. März 2012), sprechen wesentliche Gesichtspunkte: Wie gesehen ergibt sich die Notwendigkeit einer einheitlichen Begriffsbestimmung zwischen bäuerlichem Bodenrecht und Steuer-gesetzgebung schon aufgrund der anzustrebenden Einheit der Rechtsord-nung sowie aus der zeitlichen Nähe zwischen den jeweiligen Erlassen. An-

- 20 - gesichts dieser Nähe und der bedeutenden gemeinsamen Wertungsge-sichtspunkte muss davon ausgegangen werden, dass im hier zu beurtei-lenden Teilbereich die Zielsetzungen und Interessenabwägungen des bäu-erlichen Bodenrechts die Bestimmung und Konkretisierung steuerrechtli-cher Begriffe und Normen massgebliche mitzuprägen haben (vgl. BGE 138 II 32 E.2.3.1). Des Weiteren erwiese sich die privilegierte Besteuerung von Art. 14 Abs. 2 StHG bzw. Art. 57 Abs. 1 StG für ein in der Bauzone gelegenes, unüberbautes Grundstück auch insofern als fragwürdig, als ein solches nicht den Verfügungsbeschränkungen des bäuerlichen Boden-rechts unterliegt. Zudem würde es auch dem Sinn und Zweck des RPG widersprechen, wenn Bauland privilegiert besteuert würde, nur weil dieses landwirtschaftlich genutzt wird. Tatsache ist nämlich, dass der Bauzone zu-gewiesene Grundstücke innerhalb von 15 Jahren überbaut werden sollen (vgl. Art. 15 Abs. 1 RPG); daran ändert auch die neuste RPG-Revision nichts. Und schliesslich wird bei der Besteuerung von land- und forstwirt-schaftlich genutzten Grundstücken nach dem Verkehrswert auch dem ver-fassungsmässigen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schwei-zerischen Eidgenossenschaft [BV; SR 101]) Rechnung getragen. Es trifft zwar zu, dass bei einer landwirtschaftlichen Nutzung eines Grundstücks wenig Ertrag erzielt wird und die Besteuerung zum Verkehrswert zu einem weit höheren Vermögenssteuerbetrag als dem durch die landwirtschaftli-che Nutzung erzielten Ertrag führt. Dies ist jedoch insofern nicht entschei-dend, als dadurch noch keine konfiskatorische Besteuerung vorliegt, weil es der Steuerpflichtige selber in der Hand hätte, das vom Gesetzgeber ge-stützt auf das RPG als Bauland definierte Grundstück zu diesem Zweck zu verwenden und dadurch einen weit höheren Ertrag zu erzielen. Wenn der Steuerpflichtige freiwillig auf diesen höheren Ertrag verzichtet und das Grundstück stattdessen landwirtschaftlich nutzt, hat er sich dies in vermö-genssteuerlicher Hinsicht zu seinem eigenen Nachteil anrechnen zu las-sen.

- 21 - 7.2. Dementsprechend bestehen aber keinerlei Gründe, um von der Rechtspre-chung des Bundesgerichtes und des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden abzuweichen, wonach auch im Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 2 StHG bzw. Art. 57 Abs. 1 StG die

Unterstellung unter das BGG eine Voraussetzung für die privilegierte Besteuerung darstellt. Insofern kann von einem vermögenssteuerlich privilegierten Grundstück nur dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGG gültigen Voraussetzungen erfüllt sind. Dies ist nach Massgabe von Art. 2 Abs. 1 BGG 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 BGG und somit auch die besagte steuerliche Ausnahmeregelung von Art. 14 Abs. 2 StHG bzw. Art. 57 Abs. 1 StG für weitere, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGG genannte Fälle, nämlich für: "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." Die im vorliegenden Fall strittigen Parzellen Z.1.\_\_\_\_ und Z.2.\_\_\_\_ in X.\_\_\_\_ befinden sich unbestrittenermassen vollumfänglich in der Bauzone und sind nicht überbaut. Solche Grundstücke können gemäss Art. 2 BGG nicht unter den Geltungsbereich des BGG fallen. Gegenteiliges wird von den Beschwerdeführern denn auch zu Recht nicht vorgebracht. Dementsprechend handelt es sich bei den Parzellen Z.1.\_\_\_\_ und Z.2.\_\_\_\_ aber nicht um land- oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstü-

- 22 - cke im Sinne von Art. 14 Abs. 2 StHG bzw. Art. 57 Abs. 1 StG, weshalb eine Besteuerung derselben zum Ertragswert bereits aus diesem Grund ausgeschlossen ist. Insofern erübrigt sich auch die Prüfung, ob im vorliegenden Fall eine dauernde land- oder forstwirtschaftliche Nutzung im Sinne von Art. 57 Abs. 1 StG vorliegt. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 18. Mai 2018, mit welchem die Beschwerdegegnerin 1 die Einsprache der heutigen Beschwerdeführer vom 5. August 2015 abgewiesen und gleichzeitig die Besteuerung der in der Wohnzone 1 der Gemeinde X.\_\_\_\_ gelegenen Parzellen Z.1.\_\_\_\_ und Z.2.\_\_\_\_ zum Verkehrswert unter angemessener Berücksichtigung des Ertrags und der Ertragsfähigkeit bestätigt hat, erweist sich somit als rechtens, was zur Bestätigung desselben und zur Abweisung der dagegen erhobenen Beschwerde vom 12. Juni 2018 führt.

## **E. 8**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Gerichtskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VRG unter solidarischer Haftung zulasten der Beschwerdeführer. Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird gemäss Art. 78 Abs. 2 VRG in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass, weshalb der obsiegenden Beschwerdegegnerin 1 keine Parteientschädigung zusteht.

- 23 - Demnach erkennt das Gericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.