



**Fall-Nr.:** I/2-2014/3  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 08.01.2015  
**Entscheiddatum:** 08.01.2015

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 08.01.2015**

**Erbschaftssteuer, Art. 150 StG (sGS 811.1). Vermacht die Eigentümerin eines seit 30 Jahren verpachteten landwirtschaftlichen Heimwesens dieses in ihrem Testament einem Neffen und überwiegt die nichtlandwirtschaftlichen Wohnnutzung die landwirtschaftliche Nutzung, so ist das Grundstück für die Erbschaftssteuer zum Verkehrswert und nicht zum landwirtschaftlichen Ertragswert anzurechnen (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/2, 8. Januar 2015, I/2-2014/3).**

Präsident Thomas Vögeli, Richter Rudolf Lippuner und Richterin Eliane Kaiser,  
Gerichtsschreiberin Susanne Schmid Etter

X,

und

Y,

vertreten durch X, Rekurrenten,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

betreffend

Erbschaftssteuer

**Sachverhalt:**



A.- Z war Eigentümerin des Grundstücks Nr. 1 in A, das aus einem Wohnhaus, einer Scheune, einer Remise, einem Bienenhaus sowie 1'725 m<sup>2</sup> Gebäudegrundfläche und Hofraum, 85'381 m<sup>2</sup> Acker bzw. Wiese, 508 m<sup>2</sup> Gewässer, 241 m<sup>2</sup> Hecke und 11'169 m<sup>2</sup> Wald besteht. Bis zu ihrem Tod bewohnte die Erblasserin das Wohnhaus selbst, das Land war seit mehr als 30 Jahren an einen Nachbarn verpachtet, welcher seit längerem auch die Scheune nutzt, ohne dass der Pachtvertrag angepasst worden wäre. In einer letztwilligen Verfügung vom 00 verfügte Z über ihren gesamten Nachlass. Das Grundstück Nr. 1 in A mit dem landwirtschaftlichen Betrieb vermachte sie darin ihrem Neffen Y und den verbleibenden Nachlass zu je 30% ihrer Schwester und ihrer Nichte sowie zu je 20% ihren Neffen. Zudem setzte sie Rechtsanwalt X als Willensvollstrecker ein. Am 17. Februar 2010 wurde das Grundstück mit einem Mietwert von 23'579.–, einem Ertragswert von Fr. 448'000.– und einem Verkehrswert von Fr. 884'000.– geschätzt.

Am 00 verstarb Z. Die letztwillige Verfügung wurde vom Amtsnotariat eröffnet. Im Nachlassinventar setzte der Willensvollstrecker die Liegenschaft Nr. 1 in A zum Ertragswert von Fr. 448'000.– ein. Das Nachlassvermögen wurde darin nach Abzug des Vermächtnisses an Y mit Fr. 170'312.– beziffert. Gemäss Erbteilakt erhielten die Schwester und die Nichte je Fr. 51'094.– sowie die Neffen je Fr. 34'062.–.

B.- Das kantonale Steueramt ging für die Berechnung der Erbschaftssteuer vom Verkehrswert der Liegenschaft von Fr. 884'000.– aus und veranlagte die Erben mit Verfügung vom 22. Februar 2012 mit Erbschaftssteuern von insgesamt Fr. 232'900.–. Davon entfielen Fr. 205'200.– auf Y. X und Y erhoben dagegen am 23. März 2013 Einsprache mit dem Antrag, der Berechnung der Erbschaftssteuer sei der Ertragswert des Grundstücks Nr. 1 in A zugrunde zu legen. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 11. Dezember 2013 ab. Im Wesentlichen führte es aus, die fragliche Liegenschaft sei im Zeitpunkt des Todes von der Erblasserin nicht überwiegend landwirtschaftlich genutzt worden.

C.- Gegen den Einsprache-Entscheid erhoben Y und X als Willensvollstrecker mit Eingabe vom 9. Januar 2014 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, der Einsprache-Entscheid sei aufzuheben und die Vorinstanz anzuweisen, der



Veranlagung der Erbschaftssteuer nicht den Verkehrswert, sondern den Ertragswert des Grundstücks Nr 1 in A zugrunde zu legen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 10. Februar 2014 die Abweisung des Rekurses. Dazu nahmen die Rekurrenten wiederum mit Eingabe vom 25. Februar 2014 Stellung. Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung der Anträge wird, soweit notwendig, in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurshebung ist gegeben. Der Rekurs vom 9. Januar 2014 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP).

2.- Umstritten ist die der Berechnung der Erbschaftssteuer zugrundeliegende Bewertung des übergehenden Vermögens.

a) Die Rekurrenten machen im Wesentlichen geltend, die Erblasserin habe seit mehr als 30 Jahren den gesamten Landwirtschaftsbetrieb mit Ausnahme des Wohnhauses verpachtet. Anfänglich sei lediglich das Land verpachtet gewesen, später sei die Pacht auf die Wirtschaftsgebäude ausgedehnt worden, ohne dass der Pachtzins von Fr. 4'175.– erhöht worden wäre. Zudem sei der Pachtzins von Anfang an tief gehalten worden, da der Pächter für die Verpächterin verschiedene Handreichungen erbracht habe. Bis und mit 2009 sei die landwirtschaftliche Liegenschaft korrekt zum Ertragswert besteuert worden. Nach der Neuschätzung 2010 sei diese Praxis unvermittelt aufgegeben worden, obwohl sich in Bezug auf die Nutzung überhaupt nichts geändert habe. Der Eigenmietwert des Wohnhauses sei in gerade einmal zehn Jahren verdreifacht worden, während sich die weiteren ertragswertrelevanten Werte nur unwesentlich verändert hätten. Ohne dass sich an der Nutzung etwas geändert habe, sei innerhalb von zehn Jahren ein bis anhin landwirtschaftliches Anwesen in ein nichtlandwirtschaftliches verwandelt worden. Eine rein bewertungsrechtliche



Betrachtung sei nicht adäquat. Um die Ertragswertdifferenz auszugleichen, würde selbst ein zehnmal grösseres Grundstück nicht ausreichen. Bei einem Miet-/Pachtzinsvergleich ergebe sich ein noch extremeres Bild. Erst bei einem 17-mal grösseren Grundstück entspräche der maximal mögliche Pachtzins dem aktuellen Mietwert für das Wohnhaus. Das fragliche Grundstück unterstehe dem BGG und werde überwiegend land- und forstwirtschaftlich genutzt. Die nicht landwirtschaftliche Nutzung erschöpfe sich in der Bewohnung des Wohnhauses. Es müssten die gesamten Umstände in Betracht gezogen werden. Das Anwesen verfüge über alles, was zum Betrieb eines landwirtschaftlichen Gewerbes erforderlich sei. Der Stall werde vom Pächter zwar nicht als solcher genutzt, könne aber jederzeit reaktiviert werden. Es könne jedoch nicht angehen, den Eigentümer eines landwirtschaftlichen Anwesens durch Entzug der Ertragswertbesteuerung faktisch dazu zu zwingen, das Grundstück in einer alternativen Form zu nutzen, weil sich der Betrieb aus steuerlichen Gründen nicht mehr rechne. Im vorliegenden Fall sei dies besonders stossend, da die Zuweisung an den Rekurrenten deshalb erfolgt sei, damit dessen Sohn das fragliche Anwesen später einmal selber bewirtschaften könne. Die Besteuerung zum Ertragswert vor 2010 sei entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht fehlerhaft gewesen. Aus dem Umstand, dass die Erblasserin bzw. deren Erben gegen die Steuerveranlagungen 2010 und 2011 kein Rechtsmittel eingelegt hätte, könne nicht auf deren Einverständnis mit der vorgenommenen Praxisänderung geschlossen werden.

Dem hält die Vorinstanz zur Hauptsache entgegen, die im Jahr 2010 neu ermittelten Verkehrs- und Ertragswerte hätten keinen direkten Einfluss auf die Frage, ob das Grundstück überwiegend landwirtschaftlich genutzt werde. Bereits der tiefere Eigenmietwert gemäss der Schätzung aus dem Jahr 2000 habe den Pachtzins deutlich überstiegen. Eine Neuschätzung sei von den Rekurrenten zudem nicht beantragt worden. Die Berechnung des Wertverhältnisses von Miet- und Pachtertrag sei nach den Richtlinien der Eidgenössischen Steuerverwaltung erfolgt. Die Beurteilung der überwiegenden Nutzung richte sich nicht nach der bewirtschafteten Fläche, sondern nach dem finanziellen Ertrag. Eine Eigenbewirtschaftung durch den in B wohnhaften Rekurrenten falle aufgrund der räumlichen Distanz ausser Betracht. Dessen Sohn, der allenfalls den Hof übernehmen wolle, sei im Zeitpunkt des Todes 15 Jahre alt gewesen.



b) Der Steueranspruch entsteht bei Zuwendungen auf den Todesfall im Zeitpunkt, in dem der Erbgang eröffnet wird (Art. 149 lit. a StG). Nach Art. 150 Abs. 1 StG wird das übergehende Vermögen zum Verkehrswert im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs bewertet. Art. 55 bis 58 StG werden dabei sachgemäss angewendet (Art. 150 Abs. 2 StG). Gemäss Art. 57 Abs. 1 StG entspricht der Verkehrswert von Grundstücken dem mittleren Preis, zu dem Grundstücke gleicher oder ähnlicher Grösse, Lage und Beschaffenheit in der betreffenden Gegend veräussert werden. Die unter den Geltungsbereich der Bundesgesetzgebung über das bäuerliche Bodenrecht fallenden Grundstücke, die überwiegend land- oder forstwirtschaftlich genutzt werden, werden zum Ertragswert bewertet (Art. 58 Abs. 1 StG). Nach Art. 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht (SR 211.412.11, abgekürzt: BGBB) gilt ein Grundstück als landwirtschaftlich, wenn es für die landwirtschaftliche oder gartenbauliche Nutzung geeignet ist. Im Unterschied zum BGBB ist die steuerrechtliche Definition der landwirtschaftlichen Grundstücke enger gefasst, um den Kreis der Grundstücke, die zum Ertragswert besteuert werden, einzuschränken. Nach Art. 58 Abs. 1 StG muss ein Grundstück nicht nur zur landwirtschaftlichen Nutzung geeignet im Sinn von Art. 6 Abs. 1 BGBB sein, damit es zum Ertragswert angerechnet werden kann, sondern auch tatsächlich überwiegend landwirtschaftlich genutzt werden. Damit lässt sich unter anderem vermeiden, dass Gebäude, die infolge ihrer grundsätzlichen Eignung zur landwirtschaftlichen Nutzung dem BGBB unterstehen, jedoch für nicht landwirtschaftliche Zwecke, etwa als Ferienwohnung oder vermietetes Gebäude, genutzt werden, ohne sachlichen Grund eine privilegierte Besteuerung erfahren (VRKE I/1-2011/52, 53 vom 14. Februar 2012, in: [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)). Die Verkehrswertbesteuerung nicht überwiegend landwirtschaftlich genutzter Grundstücke steht auch im Einklang mit Art. 14 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG). Der kantonale Gesetzgeber kann innerhalb des durch Art. 14 StHG vorgegebenen Rahmens die anwendbare Bewertungsmethode festlegen. Im Hinblick auf die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben erscheint es sachgerecht, nur jene Grundstücke als landwirtschaftlich genutzte Grundstücke zu qualifizieren, die einerseits dem Geltungsbereich des BGBB unterliegen und die andererseits auch tatsächlich überwiegend landwirtschaftlich genutzt sind (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische



Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 194; Zigerlig/Jud, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl. 2002, N 9 zu Art. 14 StHG).

Gemäss verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung ist in steuerrechtlicher Hinsicht das Überwiegen der einen oder anderen Nutzungsart nach wirtschaftlichen Kriterien zu bestimmen. Bei der Bestimmung von geschäftlicher und privater Nutzung bei der Abgrenzung von Privat- und Geschäftsvermögen wird auf das Verhältnis der Mietwerte abgestellt (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 55). Auch wird bei der Beurteilung des Steueraufschubs aus Grundstücksgewinnen auf das Verhältnis der Mietwerte der veräusserten und der erworbenen Liegenschaft abgestellt. Nicht entscheidend ist, ob eine Liegenschaft als landwirtschaftliches Grundstück geschätzt wurde. Der Entscheid der Schätzungsorgane über die Qualifikation eines Grundstücks als landwirtschaftlich bindet die Steuerbehörde nicht. Zudem richtet sich die Abgrenzung nach dem BGG, was bedeutet, dass lediglich die Eignung zur landwirtschaftlichen Nutzung massgebend ist. Bei landwirtschaftlich genutzten Betrieben ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 18 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 641.11, abgekürzt: DBG) der geschäftliche Ertragsanteil am gesamten Ertrag oder der Anteil des Nettoertrags am Gesamtertrag zu ermitteln (vgl. StR 1999 S. 669 sowie Ziff. 3 des Kreisschreibens der Eidgenössischen Steuerverwaltung Nr. 3 vom 25. November 1992). Die Festsetzung des Eigenmietwerts erfolgt unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbst bewohnten Liegenschaft (vgl. zum Ganzen VerwGE B 2004/46 vom 17. August 2004, in: [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch) und GVP 2004 Nr. 30).

In den angeführten Entscheiden handelte es sich bei den Grundstücken um solche, die landwirtschaftlich genutzt wurden, aber lediglich rund 2,7 bzw. 0,4 Hektar Fläche aufwiesen. Vorliegend handelt es sich um ein Grundstück, das rund 9 Hektar Acker und Wiese umfasst und daher wohl zumindest eine Grundlage für ein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne eines Nebenerwerbsbetriebs bilden könnte. Dieser Umstand ist allerdings nicht von ausschlaggebender Bedeutung. Das Bundesgericht hat in einem ähnlich gelagerten Fall, in dem ein Selbstbewirtschafter ein 15,8 Hektar umfassendes landwirtschaftliches Heimwesen verpachtete und die beiden Betriebsleiterwohnungen weiterhin selbst bewohnte, unmissverständlich festgehalten, dass nun das Betriebsleitergebäude der landwirtschaftlichen Liegenschaft nicht mehr vom



Selbstbewirtschafter, sondern vom Verpächter bewohnt werde, weshalb der Eigenmietwert des fraglichen Wohnhauses nach nichtlandwirtschaftlichen Kriterien festzusetzen sei (BGer 2A.752/2004 vom 5. September 2005 E. 3.1). Da die direkte Bundessteuer streitig war, äusserte sich das Bundesgericht zur Vermögensbewertung nicht, was allerdings nicht von Bedeutung ist, da das Verhältnis der Mietwerte von Wohnhaus und landwirtschaftlich genutzten Liegenschaftsteilen ausschlaggebend ist.

c) Fest steht, dass das Grundstück Nr. 1 in A unter das BGGB fällt, da es zur landwirtschaftlichen Nutzung geeignet ist (vgl. Art. 6 Abs. 1 BGGB) und in der Landwirtschaftszone liegt (vgl. Art. 2 Abs. 1 lit. a BGGB). Im fraglichen Zeitpunkt wurden das Wies- und Ackerland sowie der Wald und teilweise auch die Oekonomiegebäude landwirtschaftlich genutzt. Da bei der Bewertung des Vermögens für die Erbschaftssteuer keine Bindung der Vorinstanz an aktuelle oder frühere Veranlagungen der Erblasserin besteht, ist aber nicht entscheidend, dass das Grundstück bis 2009 zum Ertragswert und seither gestützt auf die neue Schätzung vom 17. Juni 2010 zum Verkehrswert besteuert wurde.

Im Folgenden ist unabhängig davon zu prüfen, ob die fragliche Liegenschaft im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin überwiegend landwirtschaftlich genutzt wurde. Wie eingangs dargelegt, ist dabei gemäss verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung auf wirtschaftliche Kriterien, namentlich auf das Verhältnis der Mietwerte der unterschiedlichen Nutzungen, abzustellen. Die Erblasserin bewohnte das Wohnhaus bis zu ihrem Tod selbst, hatte jedoch das zur Liegenschaft gehörende Wies- und Ackerland seit mehr als 30 Jahren an einen benachbarten Landwirt verpachtet. Später kamen zur bestehenden Pacht auch noch die Ökonomiegebäude dazu. Z war folglich schon lange nicht mehr Selbstbewirtschafterin. Es trifft zwar zu, dass eine vorübergehende Verpachtung nach vorgängiger Selbstbewirtschaftung nicht zwingend eine Überführung ins Privatvermögen und eine Anrechnung zum Verkehrswert zur Folge hat. Art. 58 Abs. 1 StG beschränkt denn auch die Anrechnung zum Ertragswert nicht auf selbstbewirtschaftete Grundstücke (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl.2013; N 10 zu § 40 StG/ZH). Daher wurde in der Veranlagungspraxis insbesondere dann die Ertragswertbesteuerung fortgesetzt, wenn die Betriebsinhaber die Selbstbewirtschaftung aufgegeben hatten und den Betrieb verpachteten. Dies rechtfertigte sich allenfalls, solange nicht feststand,



ob mit der Verpachtung eine endgültige Aufgabe des Betriebs verbunden war. Jedenfalls kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, wie dies die Vorinstanz tut, dass die Anrechnung zum Ertragswert vor 2010 bei der Vermögensbesteuerung der Erblasserin falsch war. Im Streitfall stand aber zum Zeitpunkt der Schätzung am 17. Juni 2010 nach bald 30-jähriger Verpachtung sowie angesichts des Alters von Z und der Tatsache, dass es keine direkten Nachkommen gab, fest, dass weder sie selbst noch ein Nachkomme je den landwirtschaftlichen Betrieb führen würde. Somit rechtfertigten sich die privilegierte Besteuerung zum Ertragswert und die landwirtschaftliche Schätzung des Wohnhauses zumindest zu jenem Zeitpunkt nicht mehr länger. Ob die Voraussetzungen für die Besteuerung zum Verkehrswert bereits früher erfüllt gewesen wären, ist für die hier zu entscheidende Frage ohne Bedeutung und kann daher offen bleiben. In der Veranlagung 2009 wurde jedenfalls bereits der Verkehrswert von Fr. 479'000.– gemäss der Schätzung vom 15./23. März 2000 angerechnet; diesbezüglich sind die Ausführungen der Rekurrenten, wonach die Erblasserin für das Grundstück bis und mit 2009 zum Ertragswert besteuert wurde, unzutreffend. Gemäss der Veranlagungsberechnung vom 27. Juli 2010 entsprach dies der Deklaration. Eine allenfalls in einer früheren, vor 2009 liegenden Steuerperiode vorgenommene Anrechnung des Grundstücks zum Ertragswert ist daher nicht geeignet, ein schützenswertes Vertrauen zu begründen und dementsprechend eine Anrechnung zum Ertragswert bei der Erbschaftssteuer zu rechtfertigen.

Zusammenfassend gelangt die Verwaltungsrekurskommission zum Schluss, dass die Bewertung des Wohnhauses nach nicht landwirtschaftlichen Grundsätzen korrekt ist und im Streitfall im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin nicht von einer überwiegend land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung des Grundstücks im Sinn von Art. 58 Abs. 1 StG gesprochen werden kann. Der am 17. Juni 2010 geschätzte Mietwert des Wohnhauses beläuft sich auf Fr. 21'600.–. Demgegenüber beträgt der Mietwert für die landwirtschaftlichen Gebäude Fr. 1'979.–. Das Land ist zu einem Zins von Fr. 4'175.– verpachtet. Eine Neuschätzung wurde nicht verlangt (vgl. Art. 151 StG). Selbst wenn man den Mietwert für die offenbar ebenfalls vom Nachbarn landwirtschaftlich genutzten Gebäude und den Pachtzins addiert, ergibt sich mit Fr. 6'154.– ein im Verhältnis zum Mietwert des Wohnhauses mehr als dreimal geringerer Ansatz. Auch bei der Schätzung aus dem Jahr 2000, als das Wohnhaus noch nach landwirtschaftlichen



Kriterien geschätzt wurde, überwog dessen Mietwert mit Fr. 7'315.– den Pachtzins samt Mietwerten der landwirtschaftlichen Gebäude von zusammen Fr. 5'909.– (vgl. act. 6/9). Die Berechnung gemäss Kreisschreiben Nr. 3 ergibt ebenfalls eine Zuordnung der Liegenschaft zum Privatvermögen der Erblasserin (vgl. act. 6/14). Schliesslich ist es auch nicht so, dass der Vermächtnisnehmer die fragliche Liegenschaft unmittelbar nach dem Tod der Erblasserin zur Selbstbewirtschaftung übernahm. Vielmehr lief der Pachtvertrag noch weiter.

d) Die Erbschaftssteuer wurde demzufolge von der Vorinstanz zu Recht gestützt auf den Verkehrswert des Grundstücks Nr. 1 von Fr. 884'000.– berechnet, weshalb der Rekurs abzuweisen ist.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten den Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Angemessen erscheint eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.– (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zu verrechnen.

### **Entscheid:**

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrenten haben die amtlichen Kosten von Fr. 1'000.– unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe zu bezahlen.