

WBE.2023.10 / CH / we

(3-RV.2021.88)

Art. 44

Urteil vom 7. Juli 2025

Besetzung	Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz Verwaltungsrichter Ch. Huber Verwaltungsrichter Plüss Gerichtsschreiberin Bucher-Waldmeier
-----------	--

Beschwerde- führer 1	A. _____
-------------------------	-----------------

Beschwerde- führerin 2	B. _____
---------------------------	-----------------

beide vertreten durch Pegasus Treuhand Urs Vögele Beratungen GmbH,
Schützenhausstrasse 18, 5314 Kleindöttingen

gegen

Kantonales Steueramt, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,
Tellstrasse 67, 5001 Aarau

Gegenstand	Beschwerdeverfahren betreffend Grundstückschätzung 2015
------------	---

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 23. November 2022

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

Die Eheleute A._____ und B._____ haben steuerrechtlichen Wohnsitz in U._____. Der 1966 geborene A._____ führte mit seinem Vater in U._____ einen landwirtschaftlichen Betrieb. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 25. Februar 2004 erwarb er aus dem Eigentum seines Vaters die landwirtschaftlichen Grundstücke, darunter die Hofparzelle Nr. ddd mit einer Fläche 1'970 m², welche sich in der Bauzone (Kernzone) befindet. Das darauf befindliche Wohnhaus wurde von den Eheleuten A._____ und B._____ bis Ende 2014 selbst bewohnt (nachfolgend: Hofparzelle Nr. ddd).

A._____ ist überdies namentlich Eigentümer der in der Landwirtschaftszone gelegenen Parzelle Nr. aaa mit einer Fläche von 47'445 m², auf welcher sich ein grosses Wirtschaftsgebäude befindet (nachfolgend: Landwirtschaftsparzelle).

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 14. Dezember 2007 erwarben A._____ und B._____ für Fr. 220'000.00 als Gesamteigentümer die in der Bauzone gelegene Liegenschaft U._____ Nr. bbb, X-Strasse C, mit einer Fläche von 1'000 m², welche sie in der Folge mit einem Einfamilienhaus überbauten (nachfolgend: Wohnliegenschaft X-Strasse).

2.

2.1

Am 2. September 2016 legte das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion Grundstückschätzung (GS), für die Wohnliegenschaft X-Strasse den Vermögenssteuerwert ab der Steuerperiode 2013 auf Fr. 393'600.00 fest. Als Schätzungsgrund wurde "Neubau" angegeben, wobei von einer Bauvollendung von 40 % ausgegangen wurde.

2.2

Auf Einsprache von A._____ und B._____ hin legte das KStA GS im Einspracheentscheid vom 12. Juni 2017 den Vermögenssteuerwert unter Zugrundelegung einer 75 %-igen Bauvollendung auf Fr. 717'600.00 fest. Dieser Einspracheentscheid wurde vom Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, mit Urteil 3-RV.2017.116 vom 21. März 2019, vom Verwaltungsgericht des Kantons Aargau mit Urteil WBE.2019.166 vom 12. September 2019 und vom Bundesgericht mit Urteil 2C_858/2019 vom 20. August 2020 bestätigt.

3.

3.1

Mit Verfügung vom 19. Februar 2021 legte das KStA GS für die Wohnliegenschaft X-Strasse (Parzelle Nr. bbb [Wohnhaus AGV-Nr. ccc]) folgende Werte fest:

unüber- baut m ²	Mietwert- Total	Ertragswert	steuerlicher Verkehrswert	Steuerwert	Normmiet- wert	Eigenmietwert pro Jahr
	49'837	791'063	10'022'693	906'900	38'378	23'411
Steuerwert ab Steuerperiode 2015 Total Fr.				906'900		
Eigenmietwert ab Steuerperiode 2015 Total Fr.						23'411

Als Schätzungsgrund wurde "Wechsel von selbstgenutzt zu Fremdnutzung u. umgekehrt (Nutzungsänderung)" angegeben.

B.

Gegen die Verfügung vom 19. Februar 2021 erhoben A._____ und B._____ am 1. März 2021 Einsprache, welche das KStA GS am 28. April 2021 abwies. Das KStA GS hielt dabei unter anderem fest, dass neben der Nutzungsänderung als weiterer Schätzungsgrund die Bauvollendung und damit eine Bestandesänderung vorliege. Aus technischen Gründen könne in der Schätzungsverfügung jeweils nur ein Schätzungsgrund aufgeführt werden.

C.

Mit Rekurs vom 27. Mai 2021 fochten A._____ und B._____ den Einspracheentscheid vom 28. April 2021 beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, an, welches am 23. November 2022 urteilte:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 230.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'330.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

D.

1.

Am 11. Januar 2023 erhoben A._____ und B._____ gegen den Rekursentscheid vom 23. November 2022 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit folgenden Anträgen:

1.

In Aufhebung des Urteils des Spezialverwaltungsgerichtes 3-RV.2021.88 sei festzustellen, dass die Liegenschaft X-Strasse C, Parzelle bbb, Wohnhaus AGVE Nr. ccc als Bestandteil des landw. Gewerbes zu schätzen sei.

2.

Es sei eine Gesamtschätzung für den gesamten landw. Betrieb auf dem grünen Formular zu eröffnen.

3.

Expertise und Augenschein

4.

Evtl. sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

5.

UKF zu Lasten der Staatskasse Aargau

2.

Die Vorinstanz verzichtete mit Eingabe vom 12. Januar 2023 auf eine Vernehmlassung. Das KStA GS ersuchte mit Beschwerdeantwort vom 2. Februar 2023 um Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdeführenden nahmen dazu mit Eingabe vom 20. Februar 2023 Stellung.

3.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall auf dem Zirkularweg entschieden (§ 7 des Gerichtsorganisationsgesetzes vom 6. Dezember 2011 [GOG; SAR 155.200]).

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

II.

1.

1.1

Die Vorinstanz führte zur Begründung des angefochtenen Urteils im Wesentlichen aus, die Wohnliegenschaft X-Strasse sei im Jahr 2015 fertiggestellt worden, wodurch sich die Werte seit der dem Baufortschritt entsprechenden letzten Schätzung verändert hätten. Da die Beschwerdeführenden inzwischen definitiv in das Wohnhaus der Wohnliegenschaft X-Strasse gezogen seien, sei eine erneute Prüfung angezeigt. Die Wohnliegenschaft X-Strasse liege unverändert in der Bauzone, weshalb eine Festsetzung des Vermögenssteuerwerts nach landwirtschaftlichen Kriterien nicht möglich sei. Zwar betreibe der Beschwerdeführer 1 ein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne von Art. 7 des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (BGBB; SR 211.412.11); in der Buchhaltung und im Jahresabschluss 2015 des Landwirtschaftsbetriebs sei die Wohnliegenschaft X-Strasse aber immer noch als "privates Wohnhaus" aufgeführt.

Damit die Hofparzelle Nr. ddd aus dem landwirtschaftlichen Gewerbe (ganz oder teilweise) ausscheide bzw. die Wohnliegenschaft X-Strasse neu zu dessen Bestandteil werde, bedürfe es eines entsprechenden Feststellungsentscheids der Bewilligungsbehörde gemäss Art. 84 BGBB. Ein solches Verfahren sei weder durchgeführt noch von den Beschwerdeführenden eingeleitet worden. Deshalb müsse davon ausgegangen werden, dass sich im Bestand der Wohngrundstücke, welche zum landwirtschaftlichen Gewerbe des Beschwerdeführers 1 gehörten, keine Änderung ergeben habe. Der Sachverhalt und die Beurteilung desselben blieben im Jahr 2015 gegenüber den früheren Schätzungen unverändert.

Daran ändere die mit Schreiben vom 3. April 2018 erklärte Widmung der Wohnliegenschaft X-Strasse zu Geschäftsvermögen nichts. Für die Qualifikation als Betriebsleiterwohnung (und damit mittelbar der Qualifikation als Geschäftsvermögen) bedürfe es keines steuerlichen Feststellungsentscheids, sondern eines solchen der zuständigen Bewilligungsbehörde gemäss Art. 84 BGBB. Spätestens seit dem Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.2019.166 vom 12. September 2019 hätten die Beschwerdeführenden von dieser Voraussetzung gewusst. Dennoch hätten sie bis zum Urteilsdatum dem Departement Finanzen und Ressourcen, Landwirtschaft Aargau, keinen Antrag auf Feststellung einer Betriebsleiterwohnung gestellt. Trotz Fehlens der erforderlichen Bewilligung beantragten die Beschwerdeführenden

den die finanziell günstigere Grundstückschätzung nach landwirtschaftlichen Kriterien. Dieses widersprüchliche Verhalten könne nicht geschützt werden. Die Wohnliegenschaft X-Strasse sei somit weiterhin nicht Bestandteil des landwirtschaftlichen Gewerbes und daher zu Recht zum Mittel aus Verkehrswert und Ertragswert geschätzt worden.

1.2

Die Beschwerdeführenden brachten dagegen vor Verwaltungsgericht im Wesentlichen vor, sie hätten die Wohnliegenschaft X-Strasse gegen Ende 2014 bezogen. Gleichzeitig sei die Hofliegenschaft neu als Angestelltenwohnung und Wohnrechtswohnung der Mutter genutzt worden. Ab Bezug der Wohnliegenschaft X-Strasse erfülle diese die Bedingungen des bäuerlichen Bodenrechts nach Art. 2 Abs. 2 lit. a BGG. Sie habe als selbstgenutzte Betriebsleiterwohnung die Wohnung der Hofliegenschaft Nr. ddd abgelöst und sei damit Bestandteil des landwirtschaftlichen Gewerbes. Die Distanz zu den Gewerbe- und Lagerräumen betrage 80 Meter. Sämtliche administrativen Tätigkeiten erfolgten von dort aus. Ebenso würden landwirtschaftliche Geräte und Kleingeräte auf der Wohnliegenschaft X-Strasse gelagert. Der Betrieb werde seit Ende 2014 von der X-Strasse C aus geleitet. Die Einleitung einer Schätzung nach § 29 der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG; SAR 651.212, per 1. Januar 2025 ausser Kraft) sei rechtzeitig, d. h. vor Rechtskraft der Veranlagung 2015, verlangt worden. Spätestens seit dem 1. Januar 2015 gelte die Wohnliegenschaft X-Strasse als Bestandteil des landwirtschaftlichen Gewerbes und sei daher zum landwirtschaftlichen Ertragswert einzustufen. Dass das Baulandgrundstück aus privaten Mitteln gekauft und der Bau über eine separate Hypothek finanziert worden sei, stelle keinen Grund dar, die Wohnliegenschaft X-Strasse im Jahre 2015 nicht als Bestandteil des landwirtschaftlichen Gewerbes einzustufen. Die von der Vorinstanz zitierten Urteile bezögen sich auf das Jahr 2013 und seien für das vorliegende Verfahren irrelevant. Die Einbringung in das Geschäftsvermögen sei mehrfach verlangt worden; dafür sei keine behördliche Genehmigung erforderlich.

1.3

Das KStA GS hielt dem in seiner Vernehmlassung entgegen, die Darstellung der Beschwerdeführenden, dass mit den Schreiben vom 3. April 2018 und 27. Mai 2021 eine Einzelschätzung verlangt worden sei, sei nicht zutreffend. In beiden Schreiben, welche an das Gemeindesteuernamt respektive an die Steuerkommission U. _____ gerichtet gewesen seien, werde verlangt, dass die Wohnliegenschaft X-Strasse dem Geschäftsvermögen zugewiesen werde. Darüber könne nicht im Verfahren betreffend Grundstückschätzung befunden werden, da für die Sektion Grundstückschätzung die Vorgaben der Steuerkommission, wonach es sich um Privatvermögen handle, verbindlich seien. Andere Anträge, welche zu einer Einzelschätzung führen könnten, könnten den beiden Schreiben nicht entnommen werden.

1.4

Die Beschwerdeführenden entgegneten in ihrer Stellungnahme vom 20. Februar 2023 im Wesentlichen, weder das KStA GS noch der landwirtschaftliche Fachexperte seien gesetzlich befugt, eine nichtlandwirtschaftliche Schätzung zu verlangen respektive vorzunehmen. Diese beiden Institutionen seien nicht berechtigt, ein Schätzungsverfahren durchzuführen, bevor die Steuerkommission U._____ eine beschwerdefähige Verfügung erlassen habe. Die Beschwerdeantwort beziehe sich auf ein früheres Bundesgerichtsurteil 2C_858/2019 vom 20. August 2020. Die Ausführungen in Erwägung 6.5 des Urteils entkräfteten die Rechtsauffassung der Beschwerdeführenden nicht, da die Wohnliegenschaft X-Strasse Bestandteil des landwirtschaftlichen Gewerbes sei. Es werde verkannt, dass die Wohnliegenschaft X-Strasse nach Art. 2 Abs. 2 lit. a und Art. 7 Abs. 1 BGGB Bestandteil des landwirtschaftlichen Gewerbes sei. Somit sei diese als Betriebsleiterwohnung entsprechend § 51 Abs. 2 lit. b StG zum landwirtschaftlichen Ertragswert zu besteuern, ebenso der Eigenmietwert. Am 3. April 2018 sei im Sinne einer Nachdeklaration für die Jahre 2014 und 2015 eingeschrieben der Steuerkommission U._____ beantragt worden, die Wohnliegenschaft X-Strasse dem Geschäftsvermögen und nicht dem Privatvermögen zuzuweisen und die Hypotheken X-Strasse bei der Raiffeisenbank als Geschäfts- und nicht als Privatschulden zu behandeln. Mit Schreiben vom 27. Mai 2021 an die Steuerkommission U._____ sei die Überführung der Wohnliegenschaft X-Strasse in das Geschäftsvermögen angemahnt worden. Die Steuerkommission habe weder auf das Schreiben vom 3. April 2018 noch auf jenes vom 27. Mai 2021 eine beschwerdefähige Verfügung erlassen und auch keine Antwort gegeben. Die Einbringung in das Geschäftsvermögen ergebe sich aus Art. 8 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14), unterliege § 96 Abs. 2 lit. b StG und werde in § 27 Abs. 2 3. Satz StG verlangt.

2.

Vorliegend ist somit unbestritten, dass infolge der Fertigstellung des Wohnhauses auf der Wohnliegenschaft X-Strasse, welches die Beschwerdeführenden seit Ende 2014 bewohnen, für die Steuerperiode 2015 eine Änderungsschätzung durchzuführen war (§ 218 Abs. 1 StG in der bis zum 31. Dezember 2024 in Kraft stehenden Fassung [aStG]); vgl. WYNIGER-GÄRTNER / PLÜSS, in: Klöti-Weber / Schudel / Schwarb [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl., Muri-Bern 2023 [Kommentar StG], N. 15 und 18 zu § 218 StG).

Der Streit dreht sich allein um die Frage, ob die Wohnliegenschaft X-Strasse bei der Änderungsschätzung als landwirtschaftlich genutztes Grundstück bzw. als selbst genutzte landwirtschaftlich genutzte Liegenschaft zu qualifizieren ist, mit der Folge, dass für die Vermögenssteuer der

Ertragswert zugrunde zu legen ist (§ 51 Abs. 2 aStG) und für die Einkommenssteuer der Eigenmietwert für den Wohnraum nach der eidgenössischen Anleitung zur Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswerts zu ermitteln ist, soweit der landwirtschaftliche Normalbedarf nicht überschritten wird (§ 30 Abs. 3 aStG; vgl. dazu DIETER EGLOFF, in: Kommentar StG, N. 135 zu § 30 StG, sowie § 10 und § 24 Abs. 2 VBG in der bis 31. Dezember 2016 gültigen Fassung). Dabei kann offenbleiben, ob § 30 Abs. 3 StG sowie § 10 und § 24 Abs. 2 VBG als dynamische Verweisungen zu verstehen sind.

3.

3.1

3.1.1

Gemäss § 51 Abs. 4 aStG werden Grundstücke grundsätzlich zum Mittel aus Verkehrswert und Ertragswert besteuert.

Als Ausnahme von dieser Regel werden nach § 51 Abs. 2 aStG (wie auch nach der aktuell gültigen Fassung) allein zum Ertragswert insbesondere landwirtschaftlich genutzte Grundstücke besteuert, die ausserhalb der Bauzone liegen (lit. a) oder zum landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen der Eigentümerin oder des Eigentümers beziehungsweise des andern Eheteils gehören (lit. b).

Das Steuergesetz verwendet zwar in § 51 Abs. 2 aStG (sowie in § 23 Abs. 1 lit. a StG) den Begriff des landwirtschaftlich genutzten Grundstücks (vgl. auch § 30 Abs. 3 aStG: landwirtschaftliche Liegenschaft), definiert diesen aber nicht. § 8 VBG legt fest, was unter einer landwirtschaftlichen Nutzung zu verstehen ist. Als landwirtschaftlich genutzt gelten danach Grundstücke, die der landwirtschaftlichen bodenabhängigen Produktion sowie Betrieben des produzierenden Gartenbaus dienen (§ 8 Abs. 1 VBG). Grundstücke von Hobbybetrieben, Geflügelfarmen, Mastbetriebe und Reitpferdstallungen ohne ausreichende Futtermittelproduktion sowie Grundstücke, welche der reinen Selbstversorgung dienen, gelten hingegen nicht als landwirtschaftlich genutzt (§ 8 Abs. 2 VBG).

Wohnräume von Gebäuden gelten insoweit als landwirtschaftlich genutzt, als sie unmittelbar dem landwirtschaftlichen Voll- oder Zuerwerbsbetrieb dienen (§ 8 Abs. 3 VBG). Bei Wohngebäuden von Nebenerwerbsbetrieben mit weniger als drei Hektaren Fläche liegt gemäss § 8 Abs. 4 VBG indessen keine landwirtschaftliche Nutzung im Sinne von § 51 Abs. 2 StG vor (die 2015 in Kraft stehende Fassung von § 8 VBG verweist in der Marginalie und in Abs. 4 noch irrtümlich auf § 39 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 13. Dezember 1983, welcher mit Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 durch § 51 Abs. 2 StG ersetzt worden ist).

Die Qualifikation über die landwirtschaftliche Nutzung eines Grundstücks besagt nichts über dessen Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen oder zum Privatvermögen des Eigentümers (§ 8 Abs. 5 VBG).

3.1.2

Der Eigenmietwert bei selbst genutzten landwirtschaftlichen Liegenschaften wird grundsätzlich aufgrund der eidgenössischen Anleitung zur Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswerts vom 25. Oktober 1995 aus der Betriebsgrösse inklusive Pachtland und den Wohnraumeinheiten für den Wohnraum des landwirtschaftlichen Normalbedarfs ermittelt (§ 30 Abs. 3 1. Halbsatz aStG). Hingegen wird der vorhandene, über den landwirtschaftlichen Normalbedarf hinausgehende Wohnraum gemäss § 30 Abs. 3 2. Halbsatz aStG nach den Kriterien für nichtlandwirtschaftliche Liegenschaften ermittelt (DIETER EGLOFF, a. a. O., N. 135 zu § 30 StG). Der landwirtschaftliche Normalbedarf bestimmt sich ebenfalls nach der Anleitung für die Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswertes des Bundesamts für Landwirtschaft.

3.2

3.2.1

Die Zielsetzung der dargelegten gesetzlichen Regelung sieht das Verwaltungsgericht in ständiger Rechtsprechung darin, dass tatsächlich landwirtschaftlich genutztes Land mittels eines niedrigen Steuerwerts im Hinblick auf die landwirtschaftliche Nutzung "billig" gehalten werden soll, und zwar nicht nur für den Selbstbewirtschafter, sondern auch für den Fall einer Verpachtung: Der niedrige Steuerwert ermöglicht die Ansetzung eines niedrigen Pachtzinses, was wiederum die Wahrscheinlichkeit erhöht, dass ein Grundstück auch weiterhin für die Urproduktion verwendet wird (Urteile des Verwaltungsgerichts WBE.2009.109 vom 24. Februar 2010, Erw. 3.5.1; WBE.2010.201 vom 1. November 2010, Erw. 4.3.3; WBE.2010.351 vom 1. Februar 2012, Erw. 2.3.2).

3.2.2

Ein Wohngebäude bzw. das zugehörige Grundstück dient genau genommen niemals der landwirtschaftlichen Nutzung, sondern dem Wohnen. Als landwirtschaftlich genutzt werden Wohngebäude gemäss § 8 Abs. 3 VBG daher nur dann angesehen, wenn sie einem landwirtschaftlichen Voll- und Zuerwerbsbetrieb dienen, d. h. die Wohnstätte des Bewirtschafters und seiner Familie sind (Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.2009.109 vom 24. Februar 2010, Erw. 3.5.1).

Wohnhäuser gelten daher nur dann als landwirtschaftliche Gebäude, wenn sie zu einem Gewerbe gehören (BGE 121 II 307, Erw. 5b–d), und zwar sowohl ausserhalb der Bauzone als auch innerhalb (Art. 2 Abs. 2 lit. a BGBB). Sie sind dann Bestandteil der Gesamtheit von landwirtschaftlichen Grundstücken, Bauten und Anlagen nach Art. 7 Abs. 1 BGBB (EDUARD HOFER, in:

Schweizerischer Bauernverband Treuhand und Schätzungen [Hrsg.], Das bäuerliche Bodenrecht, Kommentar zum Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991, 2. Aufl. 2011, N. 21 zu Art. 6 BGBB).

3.3

3.3.1

Gemäss Art. 14 Abs. 2 StHG sind land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke zum Ertragswert zu bewerten. Das kantonale Recht kann bestimmen, dass bei der Bewertung der Verkehrswert mitberücksichtigt wird (Art. 14 Abs. 2 2. Satz 1. Satzhälfte StHG). Für die Kantone besteht folglich hinsichtlich der Bewertung landwirtschaftlich genutzter Grundstücke für die Vermögenssteuer ein Wahlrecht (Urteil des Bundesgerichts 2C_873/2011 vom C. Oktober 2012, Erw. 4.1), von dem der Kanton Aargau indessen in § 8 VBG – abgesehen von der Beschränkung der Massgeblichkeit des Ertragswerts mit Bezug auf Wohnräume bei Nebenerwerbsbetrieben auf solche mit drei und mehr Hektaren – keinen Gebrauch gemacht hat.

3.3.2

Das Bundesgericht hat im Urteil 2C_873/2011 vom C. Oktober 2012 den bundesrechtlich vorgegebenen Begriff des landwirtschaftlich genutzten Grundstücks (Art. 14 Abs. 2 StHG) jenem des landwirtschaftlichen Grundstücks (Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG; vgl. auch Art. 8 Abs. 1 StHG sowie Art. 18 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]) gleichgesetzt.

Die bundesgerichtliche Rechtsprechung – insbesondere auch zum Umfang der Steuerbarkeit von Kapitalgewinnen, welche Landwirte bei der Veräusserung oder Überführung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens ins Privatvermögen erzielen – betont dabei, dass es für die Bestimmung, ob ein Grundstück als land- oder forstwirtschaftlich zu qualifizieren ist, auf die Wertungskongruenz zwischen den Vorschriften in steuerrechtlichen Erlassen einerseits (StHG und DBG) und den landwirtschafts- und bodenrechtlichen Erlassen (BGBB, Bundesgesetz über die Landwirtschaft vom 29. April 1998 [LwG; SR 910.1], Bundesgesetz über die Raumplanung vom C. Juni 1979 [RPG; SR 700]) ankommt.

Als Grundsatz kann dabei, was die Frage der privilegierten Besteuerung von Kapitalgewinnen angeht, davon ausgegangen werden, dass (nur) in den Anwendungsbereich des BGBB fallende Grundstücke von der privilegierten Besteuerung (Besteuerung von Kapitalgewinnen nur bis zur Höhe der Anlagekosten, vgl. Art. 18 Abs. 4 DBG, Art. 8 Abs. 1 StHG sowie § 27 Abs. 3 StG) profitieren sollen. Indessen kommen Konstellationen vor, bei denen sich allein aus der Anwendbarkeit des BGBB nicht auf den Ausschluss der Eigenschaft eines Grundstücks als forst- oder landwirtschaftlich schliessen lässt. Umgekehrt gibt es aber auch Konstellationen, bei denen sich trotz Anwendbarkeit des BGBB auf ein Grundstück die privilegierte

Besteuerung des bei dessen Veräusserung oder Überführung ins Privatvermögen erzielten Gewinns nicht rechtfertigt (vgl. dazu ausführlich Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.2018.454 vom 14. März 2018, Erw. II./2. und die dort angeführten Urteile des Bundesgerichts).

Da das Bundesgericht selbst den Begriff des landwirtschaftlich genutzten Grundstücks gemäss Art. 14 StHG und des landwirtschaftlichen Grundstücks (Art. 8 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG; Art. 18 Abs. 4 DBG) gleichsetzt, müssen diese Gesichtspunkte auch für die Auslegung von § 51 Abs. 2 StG und § 30 Abs. 3 StG massgeblich sein. Im Ergebnis greift danach grundsätzlich die Ertragswertbesteuerung nur dann Platz, wenn ein Grundstück in den Anwendungsbereich des BGBB fällt, wobei indessen nicht ausgeschlossen ist, dass unter Berücksichtigung der gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu beachtenden Wertungskongruenz zwischen den Vorschriften in steuerrechtlichen sowie jenen in landwirtschafts- und bodenrechtlichen Erlassen einzelne Grundstücke, obwohl sie nicht dem BGBB unterstehen, vermögenssteuerlich mit dem Ertragswert zu besteuern bzw. umgekehrt Grundstücke, obwohl sie dem BGBB unterliegen, nicht mit dem Ertragswert, sondern zum Mittel aus Verkehrswert und Ertragswert zu besteuern sind (§ 51 Abs. 4 StG i. V. m. Art. 14 Abs. 1 StHG).

4.

4.1

Nach dem Dargelegten ist im vorliegenden Fall zunächst zu prüfen, ob die in Frage stehende Wohnliegenschaft X-Strasse seit dem 1. Januar 2015 in den Anwendungsbereich des BGBB fällt. In einem zweiten Schritt ist sodann danach zu fragen, ob vor dem Hintergrund der vom Bundesgericht postulierten in der Rechtsanwendung herzustellenden Wertungskongruenz zwischen steuerrechtlichen sowie landwirtschafts- und bodenrechtlichen Normen allenfalls unabhängig von der Unterstellung oder Nichtunterstellung dieses Grundstücks unter das BGBB die Ertragswertbesteuerung als gerechtfertigt erscheint.

4.2

4.2.1

Gemäss Art. 2 Abs. 1 BGBB gilt dieses Gesetz für einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende landwirtschaftliche Grundstücke, die ausserhalb einer Bauzone nach Art. 15 RPG liegen (lit. a) und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist (lit. b).

Da die Wohnliegenschaft X-Strasse in der Bauzone liegt, untersteht sie nur dann den Vorschriften des BGBB, wenn sie unter einen der Sonderfälle von Art. 2 Abs. 2 BGBB zu subsumieren ist. In Betracht fällt hier einzig Art. 2 Abs. 2 lit. a BGBB, wonach das Gesetz gilt für "Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich

angemessenen Umschwungs, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören." Als landwirtschaftliches Gewerbe gilt eine Gesamtheit von landwirtschaftlichen Grundstücken, Bauten und Anlagen, die als Grundlage der landwirtschaftlichen Produktion dient und zu deren Bewirtschaftung, wenn sie landesüblich ist, mindestens eine Standardarbeitskraft nötig ist (Art. 7 Abs. 1 BGG).

4.2.2

Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer 1, welcher 2004 von seinem Vater den bis dahin gemeinsam mit diesem geführten Landwirtschaftsbetrieb übernommen hat und diesen – wie sich aus der in den Akten liegenden Jahresrechnung 2015 ergibt – erfolgreich weiterführt, ein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne des BGG (Art. 7 BGG) betreibt. Dass das Gewerbe die erforderliche Grösse (Standardarbeitskraft) aufweist, ist zwar in den Akten nicht ausdrücklich dokumentiert. Um dies bejahen zu können, müssen indessen keine weiteren Abklärungen unternommen werden. Bereits aufgrund des Umfangs der betrieblichen Tätigkeit (gemäss Jahresrechnung 2015 betrug der Ertrag aus Gemüsebau mehr als Fr. 1 Mio.) ist klar, dass beim Betrieb des Beschwerdeführers 1 die Kriterien für das Bestehen eines landwirtschaftlichen Gewerbes erfüllt sind.

4.2.3

4.2.3.1

Fraglich ist indessen, ob die Wohnliegenschaft X-Strasse, welche gemäss Angaben der Beschwerdeführenden seit Ende 2014 als Wohnstätte des Betriebsleiters und seiner Familie dient, zu dessen landwirtschaftlichem Gewerbe gehört.

4.2.3.2

Die Vorinstanz hat dies verneint mit der Begründung, die Beschwerdeführenden hätten in Kenntnis der im Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.2019.166, Erw. 3.1.3.1, aufgezeigten Widersprüche (Aufnahme des Grundstücks und anschliessend des Wohngebäudes in die Buchhaltung ihres Landwirtschaftsbetriebs, jedoch Bilanzierung als privates Grundstück bzw. privates Gebäude; Bezeichnung anfänglich als Privatvermögen und später – vor allem zwecks Durchsetzung der vermögensrechtlichen Besteuerung zum Ertragswert und der Eigenmietwertbesteuerung gemäss § 30 Abs. 3 StG – als Geschäftsvermögen) und der daraus folgenden rechtlichen Qualifikationen nichts unternommen, um den Sachverhalt zu bereinigen. Auch in der Buchhaltung und im Jahresabschluss 2015 des Landwirtschaftsbetriebs sei das Wohnhaus auf der Wohnliegenschaft X-Strasse unverändert unter "Privates Wohnhaus" zu finden. Ebenfalls unverändert bestehe für den Betrieb (inkl. Hofparzelle Nr. ddd) ein Gesamtpfandrecht, während die Wohnliegenschaft X-Strasse separat mit einer nichtlandwirtschaftlichen Hypothek belehnt worden sei. Nach Angaben der Beschwer-

deführenden sei dies erforderlich gewesen, da ansonsten die (landwirtschaftliche) Belastungsgrenze nicht eingehalten worden wäre. Dies korreliere mit dem Umstand, dass die Beschwerdeführenden nicht geltend machten, dass die Hofparzelle Nr. ddd nicht mehr dem BGGB unterstehen solle (vorinstanzliches Urteil, Erw. 6.7.4 f.).

Die Beschwerdeführenden machen dagegen in der vorliegenden Beschwerde geltend, sie hätten sich nie in Widersprüche verwickelt. Die Belastung einer Hypothek sei allein nicht massgebend für die Beurteilung, ob es Geschäftsvermögen sei. Gemäss den jetzt gültigen Normen könne diese Hypothek auch in das Gesamtpfand eingegliedert werden. Zudem hätten sie nie erklärt, dass die Wohnliegenschaft X-Strasse nicht dem BGGB unterstellt sei, sondern die Einbringung in das Geschäftsvermögen zweimal per 1. Januar 2015 beantragt. Die Ausführungen in Erw. 6.7.4 des vorinstanzlichen Urteils bezögen sich somit auf eine nicht mehr vorhandene Situation.

4.2.3.3

Selbst wenn es möglich sein sollte, zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke in steuerlicher Hinsicht als Privatvermögen zu halten, ohne dass diese dadurch aus dem Anwendungsbereich des BGGB fallen, unterliegen Grundstücke jedenfalls immer nur dann gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. a BGGB diesem Gesetz, wenn sie zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören. Dies ist jedoch mit Bezug auf die Wohnliegenschaft X-Strasse zu verneinen: Der Beschwerdeführer 1 hat im Jahr 2004 den bis dahin von seinem Vater und ihm selbst geführten Landwirtschaftsbetrieb übernommen. Zu diesem Betrieb gehört auch die Hofparzelle Nr. ddd, auf der sich neben Ökonomiegebäuden ein damit verbundenes Wohnhaus befindet. Damit verfügt der vom Beschwerdeführer 1 geführte Betrieb aber über eine Wohnstätte für den Betriebsleiter und seine Familie und unterliegt folglich (nur) diese Parzelle und nicht die Wohnliegenschaft X-Strasse – zusammen mit den anderen landwirtschaftlichen Grundstücken, welche zum landwirtschaftlichen Gewerbe des Beschwerdeführers 1 zählen – den Vorschriften des BGGB.

4.2.3.4

Die Beschwerdeführenden brachten in ihrer Beschwerde (S. 4) vor, sie hätten die Wohnliegenschaft X-Strasse gegen Ende 2014 bezogen. Seit Ende 2014 werde auch der Betrieb tatsächlich von dort aus geleitet. Gleichzeitig sei die Hofparzelle Nr. ddd anderweitig – als Angestelltenwohnung und Wohnrechtswohnung für die Mutter – genutzt worden. Diese Liegenschaft sei nach wie vor landwirtschaftliches Geschäftsvermögen und entspreche den Voraussetzungen von Art. 2 Abs. 2 lit. a BGGB. Ab dem Bezug der Wohnliegenschaft X-Strasse erfülle (auch) diese die Bedingungen von Art. 2 Abs. 2 lit. a BGGB, handle es sich dabei doch um die selbstgenutzte

Betriebsleiterwohnung. Damit sei diese Liegenschaft Bestandteil des landwirtschaftlichen Betriebs. Spätestens seit dem 1. Januar 2015 gelte die Wohnliegenschaft X-Strasse als Bestandteil des landwirtschaftlichen Gewerbes und sei daher zum landwirtschaftlichen Ertragswert einzuschätzen.

Demnach haben die Beschwerdeführenden die Funktion des ursprünglichen Wohnhauses auf der Hofparzelle Nr. ddd (und damit auch dessen dem Betrieb dienende Funktion als Wohnung für den Betriebsleiter und dessen Familie sowie allfällig betrieblich erforderliche Angestellte) verändert. Die Hofparzelle Nr. ddd (bzw. dessen "Wohnteil") dient jedenfalls ab 1. Januar 2015 nicht mehr (oder höchstens noch teilweise, nämlich soweit sie tatsächlich von Angestellten bewohnt wird) als betrieblich erforderliche Wohnstätte. Diese Funktion hat das neu erstellte Wohnhaus auf der Wohnliegenschaft X-Strasse übernommen. Allein dadurch verlor die Hofliegenschaft Nr. ddd aber nicht automatisch ihre Qualität als zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Parzelle gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. a BGGB. Umgekehrt erwarb die Wohnliegenschaft X-Strasse mit ihrer tatsächlichen Widmung als Wohnstätte des Beschwerdeführers 1 als Betriebsleiter und seiner Familie nicht zwangsläufig die Qualität als dem BGGB unterstehendes landwirtschaftliches Grundstück gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. a BGGB.

Damit die Hofparzelle Nr. ddd aus dem landwirtschaftlichen Gewerbe (ganz oder teilweise) ausscheidet bzw. die Wohnliegenschaft X-Strasse neu zu dessen Bestandteil wird, bedarf es vielmehr zumindest eines entsprechenden Feststellungsentscheids der zuständigen Bewilligungsbehörde gemäss Art. 84 BGGB (vgl. BGE 129 III 186, Erw. 2.1; HERRENSCHWAND / STALDER, in: Schweizerischer Bauernverband Treuhand und Schätzungen [Hrsg.], Das bäuerliche Bodenrecht, Kommentar zum BGGB, 2. Aufl. 2011, N. 4 zu Art. 84 BGGB). Zuständig zum Erlass von Feststellungsverfügungen i.S.v. Art. 84 BGGB ist im Kanton Aargau das Departement Finanzen und Ressourcen, Landwirtschaft Aargau (§ 18 Abs. 1 lit. d der Allgemeinen Landwirtschaftsverordnung vom 23. Mai 2012 [ALaV; SAR 910.215]; www.ag.ch/de/verwaltung/dfr/landwirtschaft/boden-pachtrecht).

Die Beschwerdeführenden machen aber nicht geltend, dass ein entsprechendes Verfahren durchgeführt worden wäre oder sie ein solches zumindest eingeleitet hätten. Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass sich im Bestand der Wohngrundstücke, welche zum landwirtschaftlichen Gewerbe der Beschwerdeführers 1 gehören, bislang keine Änderung ergeben hat. Damit fällt die Wohnliegenschaft X-Strasse nicht nach Art. 2 Abs. 2 lit. a BGGB in den Geltungsbereich dieses Gesetzes. Sie kann daher auch in steuerlicher Hinsicht nicht als landwirtschaftliches Grundstück qualifiziert werden. Eine Besteuerung dieser Liegenschaft zum Ertragswert und ihres Eigenmietwerts nach landwirtschaftlichen Kriterien (§ 30 Abs. 3 StG) kommt deshalb nicht in Frage.

4.3

Im Übrigen spricht auch die in der Rechtsanwendung herzustellende Wertungskongruenz zwischen steuerrechtlichen sowie landwirtschafts- und bodenrechtlichen Normen nicht dafür, die Wohnliegenschaft X-Strasse nunmehr steuerlich als landwirtschaftliches Grundstück zu qualifizieren.

Hinsichtlich der bisherigen Hofparzelle Nr. ddd bzw. deren Wohnteil wurde ausweislich der Akten von den Beschwerdeführenden nach wie vor weder eine Änderungsschätzung verlangt noch haben die Steuerbehörden von sich aus eine solche ins Auge gefasst. Demzufolge ist davon auszugehen, dass sich mit Bezug auf diese Liegenschaft bislang keine Änderung (bzw. keine behördlich sanktionierte Veränderung) ergeben hat. Profitieren die Beschwerdeführenden aber als Folge der – zu Recht oder zu Unrecht – angenommenen betrieblich erforderlichen landwirtschaftlichen (Wohn-)Nutzung dieser Liegenschaft von der für diese nach wie vor geltenden Ertragswertbesteuerung, so ist nicht einzusehen, warum die Wohnliegenschaft X-Strasse, auf dem das neue Wohnhaus erstellt wurde, ebenfalls in den Genuss einer solchen privilegierten Besteuerung gelangen sollte.

Eine Ertragswertbesteuerung der Wohnliegenschaft X-Strasse fällt bei gleicher Betriebsgrösse vielmehr nur bei gleichzeitiger "Entlassung" der Hofparzelle Nr. ddd (bzw. von dessen Wohnteil) aus der Ertragswertbesteuerung in Betracht. Da die Beschwerdeführenden im gesamten bisherigen Verfahren keine Betriebserweiterung geltend gemacht haben, kann dabei ohne weitere Abklärungen von einer unveränderten Betriebsgrösse ausgegangen werden.

4.4

Gegen die Überprüfung der Schätzung selbst, welche die Vorinstanz in Erwägung 7 des angefochtenen Urteils vorgenommen hat, haben die Beschwerdeführenden nichts vorgebracht. Das vorinstanzliche Urteil ist vom Verwaltungsgericht daher in diesem Punkt nicht zu überprüfen.

4.5

Aus den obigen Erwägungen ergibt sich, dass im vorliegenden Fall zur Sachverhaltsermittlung weder ein Gutachten noch ein Augenschein erforderlich ist und für den Ausgang des Beschwerdeverfahrens Rechtsfragen ausschlaggebend sind. Entgegen dem Beweisantrag der Beschwerdeführenden ist deshalb auf die Einholung eines Gutachtens und die Durchführung eines Augenscheins zu verzichten.

Aus demselben Grund ist nicht zu beanstanden, dass auch die Vorinstanz den beantragten Augenschein nicht durchgeführt hat. Sie hat damit weder eine Rechtsverweigerung noch sonst eine Verletzung des rechtlichen Gehörs begangen.

5.

Zusammenfassend erweist sich die vorliegende Beschwerde als unbegründet und ist deshalb abzuweisen.

III.

Dem Verfahrensausgang entsprechend werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (§ 189 Abs. 1 StG, § 31 Abs. 2 VRPG) und es wird in Anwendung von § 33 Abs. 3 VRPG die solidarische Haftbarkeit angeordnet. Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG, § 32 Abs. 2 VRPG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'000.00 sowie der Kanzleigebür und den Auslagen von Fr. 253.00, gesamthaft Fr. 1'253.00, sind von den Beschwerdeführenden unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:
die Beschwerdeführenden (Vertreterin)
das Kantonale Steueramt
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonaem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht

verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 7. Juli 2025

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

J. Huber

Bucher-Waldmeier