

3-RV.2019.188

P 77

Urteil vom 25. Mai 2022

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Schatzmann Richter Biondo Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

beide vertreten durch Urs Vögele, Schützenhausstrasse 18,
5314 Kleindöttingen

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Grundstückschätzung, vom 1. Oktober 2019 betreffend Grundstückschätzungen 2014
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

A. ist Eigentümer des Grundstückes, Parzelle Nr. aaa in Q.. Darauf befanden sich im Jahr 2014 die Gebäude Nrn. bbb (Zweifamilienhaus/Remise/Wagenschuppen/Arbeitsraum/Kühlkeller), ccc (Siloschopf/ Garagenanbau), ddd (Garagen) und eee (Remise/Wagenschuppen).

2.

Mit Verfügung vom 15. März 2019 schätzte das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion Grundstückschätzung (GS), die bisher nach landwirtschaftlichen Kriterien geschätzte Parzelle Nr. aaa neu nach nicht landwirtschaftlichen Kriterien. Dabei wurde der Vermögenssteuerwert ab Steuerperiode 2014 auf CHF 342'400.00 festgesetzt. Als Schätzungsgrund wurde "Aufgabe der landw. Bewirtschaftung (Nutzungsänderung)" angegeben.

3.

Gegen die Verfügung vom 15. März 2019 liessen A. und B. mit Schreiben vom 18. April 2019 Einsprache erheben mit dem Antrag:

"Aufhebung der Schätzung über die Parzelle Nr. aaa und beibehalten der bisherigen Steuerwertschätzungen"

4.

Am 23. Juni 2019 fand eine Einspracheverhandlung und am 23. Juli 2019 eine Objektbesichtigung statt.

5.

Mit Entscheid vom 1. Oktober 2019 wies das KStA GS die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 1. Oktober 2019 (Zustellung am 11. Oktober 2019) hat A. mit Rekurs vom 28. Oktober 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (nachfolgend: Spezialverwaltungsgericht), weiterziehen lassen. Es werden folgende Anträge gestellt:

"1) Es sei der Einspracheentscheid vom 01.10.2019, Versand 10.10.2019 aufzuheben.

2) Es seien dem Kantonalen Steueramt folgende Auflagen zu erteilen:

a) Die Parzelle aaa Q. sei als Bestandteil des landwirtschaftlichen Gewerbes von Herrn A. vermögenssteuerlich zu behandeln (§51 Abs. 2 lit. b)

- b) Es seien die Vorschriften von §218 Abs. 1 speziell Abs. 2 zu befolgen.
 - c) Der vorliegende Rekurs sei zusammen mit den beiden heute eingereichten Rekurse zu behandeln und als landwirtschaftliches Gewerbe nach den eidg. Vorschriften einzustufen.
- 3) Unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Kantons Aargau"

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

7.

Das KStA beantragt die Abweisung des Rekurses.

8.

A. hat eine Replik erstatten lassen.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Verfahren 3-RV.2019.187 und 3-RV.2019.189 betreffend Grundstückschätzungen 2014 beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Einzelschätzung gültig ab der Steuerperiode 2014. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses sind somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG).

2.

Der Rekurrent ist Eigentümer der Parzelle Nr. aaa in Q.. Er betreibt einen Gemüsebaubetrieb. Die Parzellen waren im Jahr 2014 mit den Gebäuden Nrn. bbb (Zweifamilienhaus/Remise/Wagenschuppen/Arbeitsraum/Kühlkeller), ccc (Siloschopf/Garagenanbau), ddd (Garagen) und eee (Remise/Wagenschuppen) bebaut.

3.

3.1.

Mit Verfügung vom 15. März 2019 legte das KStA GS, für die Parzelle Nr. aaa (Gebäudenummern bbb, ccc, ddd und eee) folgenden Wert fest:

unüberbaut m2	Mietwert-Total	Ertragswert	steuerlicher Verkehrswert	Steuerwert	Normmietwert	Eigenmietwert pro Jahr
2'174		0	684'810	342'400		
Steuerwert ab Steuerperiode 2014				Total Fr. 304'200		

Als Schätzungsgrund wurde "Aufgabe der landw. Bewirtschaftung (Nutzungsänderung)" angegeben.

3.2.

Mit Einsprache wurde geltend gemacht, das Bundesgericht habe klar dargelegt, dass zu den land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, insbesondere wenn es sich um ein Gewerbe handle, auch die zugehörigen Grundstücke innerhalb der Bauzone zählen, wenn sich diese für die landwirtschaftliche Nutzung eignen und die landwirtschaftliche Nutzung zulässig sei.

3.3.

Mit dem Einspracheentscheid wurde ausgeführt, der allgemeinen Neuschätzung per 1. Januar 1999 habe in Übereinstimmung mit § 8 VBG die Überzeugung zugrunde gelegen, dass die landwirtschaftliche Nutzung eine bodenabhängige Produktion voraussetze. Es sei im kantonalen Recht zulässig, zwischen bodenabhängiger und bodenunabhängiger Produktion zu unterscheiden, und nur Grundstücke mit bodenabhängiger Produktion

landwirtschaftlich zu schätzen. Die Parzelle Nr. aaa diene nicht der bodenabhängigen Produktion und sei daher nicht landwirtschaftlich genutzt, was zu einer Schätzung zum Mittel aus Ertrags- und Verkehrswert führe. Das Grundstück stelle sodann eine Baulandreserve dar. Die Rekurrenten beabsichtigten, die bestehenden Bauten abzubauen und zeitnah mit zwei Mehrfamilienhäusern inklusive Tiefgarage zu überbauen. Es sei ein Mehrfamilienhaus mit Kleinwohnungen geplant, um die Wohnbedürfnisse der Angestellten abzudecken. Aufgrund der bodenunabhängigen Produktion seien nichtlandwirtschaftliche Kriterien massgeblich. Daran ändere auch die bodenrechtliche Beurteilung des Departementes Finanzen und Ressourcen (DFR), Landwirtschaft Aargau, Strukturverbesserungen & Raumnutzungen, vom 2. Juli 2015 nichts. Anlässlich der Einspracheverhandlung seien die einzelnen Schätzungsparameter nicht moniert worden.

3.4.

Mit Rekurs wird dargelegt, die Parzelle Nr. aaa in Q. sei schon immer Bestandteil des landwirtschaftlichen Gemüsebaubetriebes gewesen. Der Rekurrent habe die Parzelle Nr. aaa als Betriebsstandort übernommen und den Betrieb in den Jahren 2004 und 2005 nach R. ausgesiedelt. Die Parzelle Nr. aaa sei unverändert Bestandteil des Betriebes. An einem Teil der Liegenschaft hätten die Eltern des Rekurrenten ein Wohnrecht gehabt. Die weiteren Gebäude hätten als Einstellraum, Lagerraum, Rüstraum und als Wohnraum für die Angestellten gedient. Im Verlaufe des Jahres 2014/anfangs 2015 sei mit einem Teilabbruch der Gebäude (Garage/Werkstätten/Einstellräume) begonnen worden. Der Ersatzbau sei 2017 fertiggestellt worden. Wohnraum sei 2017 abgebrochen worden, "nachdem das Wohnrecht der Eltern in eine neue Wohnung umgeschrieben werden konnte". Es seien heute der Block A und der Block B auf der ungetrennten Parzelle Nr. aaa realisiert worden. Auch vom LE KStA sei der Wohnraum (Schreiben der Landwirtschaft Aargau vom 18. März 2015) in den Mehrfamilienhäusern A und B als betriebsnotwenig beurteilt worden.

Gemüsebaubetriebe seien nach den Bestimmungen des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (BGBB) landwirtschaftliche Gewerbe. Das gelte auch für Betriebe innerhalb der Bauzone, wenn sie mit betriebsnotwendigen Bauten und Anlagen bestellt seien. Selbst gemischt genutzte Grundstücke, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nichtlandwirtschaftlichen Teil aufgeteilt seien, seien dem BGBB unterstellt.

3.5.

In der Vernehmlassung wurde vom KStA GS ergänzt, die Parzelle Nr. aaa sei bisher landwirtschaftlich geschätzt worden, da in der Hauptbetriebsstätte (X-Weg; Parzelle Nr. hhh) bodenabhängig produziert worden sei und damit eine landwirtschaftliche Nutzung vorgelegen habe.

Im Unterschied zur aktuellen bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Bezug auf die bodenabhängige Produktion (Bundegerichtsurteil vom 4. Oktober 2013 [1C_561/2012]) sei im Rahmen der letzten allgemeinen Neuschätzung per 1. Januar 1999 massgeblich, "ob die Kulturen im Boden wurzeln oder nicht." Die Rekurrenten hätten die bodenabhängige Produktion im Jahr 2009 aufgegeben und auf Hors-Sol-Produktion umgestellt. Diese Produktionsweise sei jedoch nicht zonenkonform gewesen, weshalb bis zur Genehmigung des Gestaltungsplanes "XY" am 12. August 2014 unsicher gewesen sei, ob die bodenunabhängige Produktion weitergeführt werden könne. Aus diesem Grund habe das KStA GS mit der Schätzung nach nichtlandwirtschaftlichen Kriterien bis 2014 zugewartet. Mit der Genehmigung des Gestaltungsplanes sei die bodenunabhängige Produktion definitiv geworden, weshalb eine Änderungsschätzung für sämtliche, nach landwirtschaftlichen Kriterien geschätzten Betriebsteile vorgenommen werden müssen. Die Ausführungen im Rekurs zu den neu erstellten Mehrfamilienhäusern A und B seien für das vorliegende Verfahren ohne Belang, da diese Gebäude am Bewertungsstichtag 31. März 2014 noch gar nicht erstellt worden seien.

3.6.

In der Replik wurde erläutert, bei der Parzelle Nr. aaa handle es sich um den ursprünglichen Dorfbetrieb in Q.. Auf der Parzelle Nr. hhh in R. sei zuerst bodenabhängig produziert worden, so dass eine landwirtschaftliche Nutzung vorgelegen habe. Auch nach der Umstellung auf Hors-Sol-Produktion habe eine landwirtschaftliche Nutzung vorgelegen. Für die Beurteilung sei sowohl auf das Raumplanungsgesetz und das BGGB abzustellen. Es handle sich um eine zonenkonforme Produktionsweise, da es sich um Fruchtfolgeflächen handle.

Der Abbruch der Gebäude auf der Parzelle Nr. aaa habe Anfang 2015 begonnen. Ein zweiter Teil des vorhandenen Wohnraumes sei erst 2017 abgebrochen worden. Die ungeteilte Parzelle Nr. aaa unterliege unverändert dem BGGB.

4.

4.1.

Als Einzelschätzungsgrund wird eine "Nutzungsänderung" angegeben. Anstatt wie zuvor nach landwirtschaftlichen Kriterien wurden die Parzelle Nr. aaa neu nach nicht landwirtschaftlichen Kriterien geschätzt. In dem mit dem Rekurs von einer weiteren landwirtschaftlichen Nutzung der Parzellen ausgegangen wird, wird das Vorliegen eines Einzelschätzungsgrundes bestritten.

4.2.

4.2.1.

Das Verwaltungsgericht hat sich im VGE vom 21. August 2013 (WBE.2012.251) zur Systematik der Einzelschätzungen wie folgt geäußert:

"2.

2.1.

Ausserhalb der allgemeinen Neuschätzung nach § 218 Abs. 1 StG können die Eigenmietwerte und Vermögenssteuerwerte nur geändert werden, wenn Bestand, Nutzung oder Wert des Grundstückes wesentlich ändern oder wenn die Werte auf einer offensichtlich unrichtigen Schätzung oder auf einer unrichtigen Rechtsanwendung beruhen (§ 218 Abs. 2 StG). Einzelschätzungen werden demnach einerseits bei wesentlichen Änderungen in Bezug auf den Bestand, die Nutzung oder den Wert eines Grundstücks (im folgenden Änderungsschätzung) und andererseits wegen Unrichtigkeit (offensichtliche Unrichtigkeit, unrichtige Rechtsanwendung; im Folgenden: Unrichtigkeitsschätzung) durchgeführt.

2.2.

Änderungsschätzungen werden gemäss § 218 Abs. 2 StG nur dann durchgeführt, wenn sie wesentlich sind, d.h. sich die infrage stehende Änderung wesentlich auf den Wert des infrage stehenden Objekts auswirkt, konkret: infolge der Änderung bestimmte Schwellenwerte überschritten werden (vgl. dazu und zu den nach der Praxis des KStA massgebenden Schwellenwerten: PLÜSS, a.a.O., § 218 N 20 f.). Der Entscheid darüber, ob eine Änderungsschätzung durchzuführen ist, hängt von der ursprünglichen allgemeinen Schätzung ab. Dementsprechend ist, wenn sich die Frage nach der Durchführung sowohl einer Änderungsschätzung als auch einer Unrichtigkeitsschätzung stellt, zunächst die Frage zu beantworten, ob letztere durchzuführen ist. Erweist sich nämlich das Begehren nach Durchführung einer Unrichtigkeitsschätzung als begründet, so wirkt sich dies notwendig auch auf die für die Beantwortung der Frage nach der Durchführung einer Änderungsschätzung anwendbaren Schwellenwerte aus (Die Unrichtigkeitsschätzung geht in diesem Sinne sachlogisch der Änderungsschätzung vor). Daher ist hier zunächst zu prüfen, ob dem Begehren um Durchführung einer Unrichtigkeitsschätzung hätte entsprochen werden müssen."

4.2.2.

Zu den quantitativen Voraussetzungen einer Änderungsschätzung wurde im Urteil vom 10. Februar 2017 (WBE.2016.495) festgehalten:

"6.

6.1.

Eine Einzelschätzung wegen Bestandes-, Nutzungs- oder Wertänderung wird vorgenommen, wenn die Änderung wesentlich ist (§ 218 Abs. 2 StG). § 218 Abs. 2 StG enthält keine Definition der wesentlichen Änderung. Bei der Auslegung des Begriffs Wesentlichkeit ist zu berücksichtigen, dass die allgemeine Neuschätzung die Regel und die Einzelschätzung die Ausnahme darstellt, die nur bei tiefgreifenden Änderungen zur Anwendung gelangt (PLÜSS, a.a.O., § 218 N 20, mit Hinweisen).

6.2.

Nach der Praxis des KStA gilt eine Änderung als wesentlich, wenn der Eigenmietwert um 10% oder mehr über oder unter dem bisherigen Wert liegt. Weicht der Eigenmietwert um weniger als 10% vom bisherigen Wert ab, ist die Änderung trotzdem wesentlich, wenn sie mindestens Fr. 700.00 ausmacht. Beim Vermögenssteuerwert gilt eine Änderung als wesentlich, wenn die Abweichung vom bisherigen Wert 10% oder mehr beträgt. Bei der Berechnung dieser Prozentgrenzen entsprechen die bisherigen Werte 100%. Auch wenn sich nur einer der beiden Werte (Eigenmietwert oder Vermögenssteuerwert) wesentlich geändert hat, werden bei der Einzelschätzung gleichwohl beide Werte überprüft und allenfalls angepasst (PLÜSS, a.a.O., § 218 N 21, mit Hinweisen).

Das Steuerrekursgericht und das Verwaltungsgericht – letzteres mit einer Präzisierung – haben in ihrer Rechtsprechung betreffend Wesentlichkeit einer Änderung die Grenze von mindestens 10% übernommen (Entscheid des Steuerrekursgerichts [RGE] vom 24. April 2008, 3-RV.2007.270; VGE II/42 vom 17. März 2010, WBE.2009.294, Erw. 4.1.). Nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung muss dieser Schwellenwert für das ganze infrage stehende Objekt gelten, da ansonsten eine Ungleichbehandlung von Liegenschaften mit nur einer Wohnung und grösseren Objekten in Kauf genommen würde. Zudem ist, sofern eine frühere Fremdvermietung nicht mehr vorliegt, nicht auf den Eigenmietwert, sondern auf den Normmietwert abzustellen. Andernfalls würden methodisch nicht miteinander vergleichbare Werte (der Ertrag aufgrund von Vermietung und der gemäss § 24 Abs. 1 VBG i.V.m. Anhang 17 Ziff. 2 reduzierte Eigenmietwert) gleichbehandelt (VGE II/42 vom 17. März 2010, WBE.2009.294, Erw. 4.1.)."

4.2.3.

Von einer offensichtlichen Unrichtigkeit nach § 218 Abs. 2 StG ist nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung dann auszugehen, wenn

"der bei der letzten Schätzung ermittelte Eigenmietwert und/oder Vermögenssteuerwert um 15% oder mehr von dem Wert, wie er sich bei der Überprüfung ergibt, abweicht (vgl. MARTIN PLÜSS, a.a.O., § 218 N 23 mit zahlreichen Hinweisen). Zu einer Änderung der bisherigen Schätzung aufgrund offensichtlicher Unrichtigkeit der bisher bestehenden Schätzung gemäss § 218 Abs. 2 StG kommt es somit nur dann, wenn – unabhängig von allfällig bei der Überprüfung zutage tretenden Fehlern der ursprünglichen Schätzung – gegenüber der bisherigen Schätzung eine Abweichung von mindestens 15% resultiert. Die Unrichtigkeitsschätzung gemäss aargauischem Recht stellt damit einen besonderen Revisionsgrund dar, der (nur) bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen (Abweichung von mindestens 15%) eine Anpassung der bestehenden Schätzung gestützt auf eine Einzelschätzung vorsieht."

4.3.

Das KStA GS hat die Einzelschätzung mit einer Nutzungsänderung Begründet. Es wurde von einer "Aufgabe der landw. Bewirtschaftung" ausgegangen. Damit wurde eine Änderungsschätzung vorgenommen (vgl. auch hinsichtlich Wirksamkeit der Schätzung § 218 Abs. 2 StG).

4.4.

Das KStA GS ist entgegen der Auffassung der Rekurrenten nicht von einer Aufgabe ihrer Tätigkeit oder ihres Betriebes ausgegangen. Vielmehr wurde von der unveränderten Fortführung des Betriebes ausgegangen. Jedoch wurden die Schätzungsgrundlagen angepasst. Ob aufgrund des im Jahr 2014 in Kraft getretenen Gestaltungsplanes "XY" zu Recht nicht mehr eine Schätzung nach landwirtschaftlichen Kriterien vorzunehmen war, ist nachfolgend zu prüfen.

5.

5.1.

5.1.1.

Nach § 51 Abs. 2 StG (dieser entspricht dem § 39 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 13. Dezember 1983 [aStG]) werden landwirtschaftliche Grundstücke, die ausserhalb der Bauzone liegen oder die zum landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen des Eigentümers oder der Eigentümerin bzw. des anderen Ehepartners gehören, zum Ertragswert besteuert. Als landwirtschaftlich genutzt gilt ein Grundstück, wenn es der landwirtschaftlichen, bodenabhängigen Produktion sowie Betrieben des produzierenden Gartenbaus dient (§ 8 Abs. 1 VBG). Als landwirtschaftlich genutzt gelten insbesondere Grundstücke des Gemüsebaus, Obst- und Beerenproduktionsbetriebe, Rebbetriebe, Sömmerungsbetriebe, Topfpflanzenbetriebe, Schnittblumenbetriebe und Baumschulen, nicht jedoch solche von Hobbybetrieben, Geflügelfarmen, Mastbetrieben und Reitpferdestallungen ohne ausreichende eigene Futtermittelproduktion sowie Grundstücke, welche der reinen Selbstversorgung dienen (§ 8 Abs. 2 VBG). Wohnräume von Gebäuden gelten insoweit als landwirtschaftlich genutzt, als sie unmittelbar dem landwirtschaftlichen Voll- und Zuerwerbsbetrieb dienen (§ 8 Abs. 3 VBG). Bei Wohngebäuden von Nebenerwerbsbetrieben mit weniger als drei Hektaren Fläche liegt keine landwirtschaftliche Nutzung im Sinne von § 39 Abs. 2 aStG vor (§ 8 Abs. 4 VBG). Die Qualifikation über die landwirtschaftliche Nutzung eines Grundstückes besagt nichts über dessen Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen oder zum Privatvermögen des Eigentümers (§ 8 Abs. 5 VBG).

5.1.2.

Das Verwaltungsgericht hat sich in seiner Entscheidung vom 22. Februar 2012 (WBE.2010.351) zum Begriff der landwirtschaftlichen Nutzung wie folgt geäußert:

"2.3.

2.3.1.

Das Steuergesetz verwendet zwar in § 51 (und in § 23) StG den Begriff des landwirtschaftlich genutzten Grundstücks, definiert diesen aber nicht. § 8 VBG definiert in Abs. 1 und 2, welche Grundstücke als landwirtschaftlich genutzt gelten. Danach gilt ein Grundstück als landwirtschaftlich ge-

nutzt, wenn es der landwirtschaftlichen, bodenabhängigen Produktion sowie Betrieben des produzierenden Gartenbaus dient (vgl. Beispiele in § 8 Abs. 2 VBG). Grundstücke, welche der reinen Selbstversorgung dienen, gelten nicht als landwirtschaftlich genutzt (§ 8 Abs. 2 VBG in fine).

2.3.2.

Wenn die Besteuerung zum Ertragswert nach dem Wortlaut von § 23 Abs. 1 lit. a StG auf 'landwirtschaftlich genutzte Grundstücke' beschränkt bleiben soll, stimmt dies mit der Zwecksetzung von § 51 Abs. 2 StG überein: Tatsächlich landwirtschaftlich genutztes Land soll mittels eines niedrigen Steuerwerts im Hinblick auf die landwirtschaftliche Nutzung wirtschaftlich 'billig' gehalten werden; 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.

Diese Zielsetzung tritt dann in den Hintergrund, wenn nach einer Betriebsaufgabe die landwirtschaftliche Nutzung aufhört und das bisherige Geschäftsvermögen als Bauland oder (ausserhalb des Baugebietes) in ähnlicher, nicht mehr landwirtschaftlich gebundener Weise verwendet wird. Deshalb ist die Besteuerung zum Ertragswert stets, auch im Falle eines Steueraufschubs im Sinne von § 23 Abs. 1 StG, von der weiteren tatsächlichen (aktuellen) landwirtschaftlichen Nutzung abhängig (VGE II/173 vom 21. Dezember 1994 [BE.1993.00107], S. 9).

2.3.3.

Aus der dargelegten Rechtsprechung ergibt sich, dass dann, wenn ein Eigentümer seine selbstständige Erwerbstätigkeit als Landwirt aufgibt und er Land verpachtet, das auf diesem Weg weiterhin tatsächlich landwirtschaftlich genutzt wird, dieses Land auch weiter zum Ertragswert zu besteuern ist. Für jenes Land, das er nicht verpachtet, greift hingegen - und zwar unabhängig davon, ob es aus dem Geschäftsvermögen ausscheidet oder aufgrund einer entsprechenden Erklärung des Eigentümers in seinem Geschäftsvermögen verbleibt (§ 23 Abs. 1 StG) - nicht mehr länger die Besteuerung zum Ertragswert, da das Land, selbst wenn der Eigentümer es weiterhin als Selbstversorger oder hobbymässig 'landwirtschaftlich' nutzt, keinem haupt- oder nebenberuflich geführten landwirtschaftlichen Betrieb mehr dient (vgl. auch BARBARA SRAMEK, in: Kommentar StG, a.a.O., § 51 N 20). Die Ertragswertbesteuerung eigenen, nicht verpachteten Landes setzt das Fortdauern einer, wenn auch gegebenenfalls stark eingeschränkten, selbstständigen Erwerbstätigkeit als Landwirt auf diesem Land voraus."

5.2.

Das Bundesgericht hat im Urteil vom 20. August 2020 (2C_858/2019) die landwirtschaftlich genutzten Grundstücke betreffend Grundstückschätzung wie folgt definiert:

"2.

2.1. Streitig und zu prüfen ist die vermögenssteuerrechtliche Qualifikation des Grundstücks Nr. 2. Wird die Parzelle als landwirtschaftlich genutztes Grundstück (Art. 14 Abs. 2 Satz 1 StHG) bzw. als landwirtschaftlich genutzte Liegenschaft (§ 51 Abs. 2 des Steuergesetzes [des Kantons Aargau] vom 15. Dezember 1998 [StG/AG; SAR 651.100]) gewürdigt, so ist sie für die Zwecke der Vermögenssteuer mit dem Ertragswert zu erfassen

(Art. 14 Abs. 2 Satz 1 StHG; Urteil 2C_1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 3.5). Das kantonale Recht kann bestimmen, dass der Verkehrswert mit-zu berücksichtigen sei (Art. 14 Abs. 2 Satz 2 StHG). Der Kanton Aargau hat dieses 'Wahlrecht' (so Urteil 2C_873/2011 vom 22. Oktober 2012 E. 1.2) nicht ergriffen und knüpft ausschliesslich an den Ertragswert an (§ 51 Abs. 2 Satz 2 StG/AG). Andere als landwirtschaftlich genutzte Grundstücke sind anhand des Verkehrswerts zu bewerten (Art. 14 Abs. 1 StHG), was nach dem Recht des Kantons Aargau bedeutet, dass das arithmetische Mittel zwischen Verkehrswert und Ertragswert massgebend ist (§ 51 Abs. 4 StG/AG).

2.2.

2.2.1. Massgebend ist damit, ob das streitbetroffene Grundstück 'landwirtschaftlich genutzt' ist. Dabei handelt es sich um einen unbestimmten Begriff des eidgenössischen Rechts (Art. 14 Abs. 2 StHG). Im Bereich der Einkommenssteuer ist die Rede von den 'land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken' (Art. 18 Abs. 4 DBG; Art. 8 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1 bzw. Abs. 3 lit. d StHG). Bundesgerichtlicher Praxis zufolge gilt ein Grundstück (nur) als land- und/oder forstwirtschaftlich im Sinne dieser letzteren Bestimmungen, falls und soweit die Anforderungen von Art. 2 des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bürgerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) erfüllt sind (BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 36 f.; Urteile 2C_1055/2019 vom 26. Juni 2020 E. 2.1; 2C_467/2019 vom 24. Januar 2020 E. 4.1).

2.2.2.

Im Bereich der Vermögenssteuer herrscht eine leicht abweichende Begrifflichkeit ('land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück' statt 'land- und forstwirtschaftliches Grundstück'). Land- und/oder wirtschaftlich genutzte Grundstücke werden für die Zwecke der Vermögenssteuer grundsätzlich mit dem Ertragswert erfasst (vorne E. 2.1). Das Bundesgericht hat unlängst in einem Fall zum Kanton Graubünden erkannt, es liege nahe, (auch) Art. 14 Abs. 2 StHG dahingehend auszulegen, dass lediglich Grundstücke darunterfallen, die den Anforderungen von Art. 2 BGBB genügen. Die Frage könne aber offenbleiben, da Art. 14 Abs. 2 StHG es den Kantonen und Gemeinden jedenfalls nicht verbiete, die privilegierte Vermögensbesteuerung auf Grundstücke im Sinne von Art. 2 BGBB zu beschränken (Urteil 2C_1094/2018 vom 9. Dezember 2019 E. 2.4).

2.2.3.

Der hier interessierende Kanton Aargau hat Art. 14 Abs. 2 Satz 1 StHG in § 51 Abs. 2 StG/AG überführt (vorne E. 2.1). Danach sind nur jene landwirtschaftlich genutzten Grundstücke mit dem Ertragswert zu erfassen, die:

- entweder ausserhalb der Bauzone liegen (lit. a)
- oder die zum landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen der Eigentümerin oder des Eigentümers bzw. des andern Ehepartners gehören (lit. b).

Im Anschluss daran geht aus § 8 Abs. 1 der Verordnung (des Kantons Aargau) vom 4. November 1985 über die Bewertung der Grundstücke (VBG/AG; SAR 651.212) hervor, dass ein Grundstück 'landwirtschaftlich genutzt' sei, wenn es der landwirtschaftlichen, bodenabhängigen Produktion sowie Betrieben des produzierenden Gartenbaus diene. Wohnräume gelten als landwirtschaftlich genutzt, wenn und soweit sie 'unmittelbar dem landwirtschaftlichen Voll- und Zuerwerbsbetrieb dienen' (§ 8 Abs. 3 VBG/AG). Die Vorinstanz hat die Frage aufgeworfen, ob § 51 Abs. 2 StG/AG mit Art. 14 Abs. 2 StHG vereinbar sei. Dies kann hier offenbleiben,

da die von den Beschwerdeführern beantragte Besteuerung schon mit dem harmonisierten Steuerrecht nicht vereinbar ist."

5.3.

Soweit sich die Rekurrenten auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Auslegung des BGBB (Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2011 [2C_11/2011] = BGE 138 II 32) berufen, lässt sich für den vorliegenden Sachverhalt, wo es einzig um die steuerliche Bewertung von Grundstücken geht, nichts ableiten. Im Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2011 wurde der mit Art. 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) und Art. 18 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) übereinstimmende § 27 Abs. 4 StG ausgelegt. Dafür wurde im Sinne einer einheitlichen Auslegung auf die Bedeutung des Begriffs "landwirtschaftliches Grundstück" in weiteren, etwa zeitgleich erlassenen Gesetzen (StHG, BGBB und Landwirtschaftsgesetz) abgestellt. Im in Erw. 5.2. zitierten Bundesgerichtsurteil vom 20. August 2020 (2C_858/2019) wurde gerade auf die Abweichung des Begriffs des "landwirtschaftlichen Grundstückes" und des Begriffs des "land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstückes" zu Schätzungszwecken verwiesen.

Gleichzeitig wurde im genannten Urteil des Bundesgerichtes auf das Bundesgerichtsurteil vom 15. Dezember 2010 (2C_539/2010) Bezug genommen. Es wurde ausgeführt:

"Eine solche Begriffsbestimmung ["landwirtschaftliches Grundstück"] kann sich nicht darauf beschränken, nur den steuerrechtlichen Belangen Rechnung zu tragen. Vielmehr hat sie namentlich auch folgende Gesetze (insbesondere deren Zielsetzungen sowie Interessenabwägungen) zu berücksichtigen: Das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (BGBB, SR 211.412.11), das Bundesgesetz über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 (RPG, SR 700) und das Bundesgesetz über die Landwirtschaft vom 29. April 1998 (LWG, SR 910.1)."

Zur Bewertung von "landwirtschaftlichen Grundstücken" wurde in Erw. 3 ausgeführt, dass landwirtschaftlich genutzte Grundstücke gemäss § 51 Abs. 2 StG zum Ertragswert besteuert werden, wenn sie ausserhalb der Bauzone liegen oder zum landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen der Steuerpflichtigen gehören. Daraus folge umgekehrt, dass landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in einer Bauzone, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehören, verkehrswertorientiert besteuert werden.

6.

6.1.

Die Parzelle Nr. aaa befand sich im Jahr 2014 unzweifelhaft in der Bauzone. Insofern fehlt es für eine Ertragswertschätzung an einer Voraus-

setzung. Deshalb ist weiter zu prüfen, ob die Verbindung zum in der Landwirtschaftszone gelegenen Betrieb (Parzellen Nr. iii und Nr. hhh [3-RV.2019.187]) eine Ertragswertschätzung zu rechtfertigen vermag.

6.2.

Die Parzellen Nr. iii und hhh lagen im Jahr 2014 in der Landwirtschaftszone, was für eine Ertragswertschätzung spricht. Zu prüfen ist daher, ob diese auch landwirtschaftlich genutzt wurden.

6.3.

Das Bundesgericht hat in seinem Urteil vom 4. Oktober 2013 (1C_561/2012) in raumplanerischer Hinsicht ausgeführt:

"2.4.3.

Mit der Teilrevision des Raumplanungsgesetzes vom 20. März 1998 ist der Begriff der Landwirtschaftszone erweitert worden (Art. 16 RPG; in Kraft seit 1. September 2000). Mit dieser Änderung verbunden ist die Abkehr von einem reinen 'Produktionsmodell', gemäss welchem die bodenabhängige Produktionsweise das Hauptcharakteristikum der landwirtschaftlichen Nutzung darstellte, in Richtung eines 'Produktmodells', wonach in der Landwirtschaftszone grundsätzlich auch bodenunabhängige Bewirtschaftungsformen zugelassen sind, die der langfristigen Sicherung der Ernährungsbasis des Landes dienen (vgl. Botschaft des Bundesrats zu einer Teilrevision des Bundesgesetzes über die Raumplanung vom 22. Mai 1999, in: BBl 1996 III 523 f.). Die Zonenkonformität von Bauten und Anlagen in der Landwirtschaftszone richtet sich indes nicht unmittelbar nach dem in Art. 16 RPG festgelegten Zonenzweck, sondern wird in Art. 16a RPG besonders umschrieben. Aus dessen Systematik folgt, dass Bauten und Anlagen für die bodenunabhängige Nutzung nur unter den Voraussetzungen von Abs. 2 (innere Aufstockung) oder Abs. 3 (Intensivlandwirtschaftszone) zonenkonform sind. Diese Auslegung von Art. 16a RPG wird durch Art. 34 Abs. 1 RPV bestätigt, wonach ausser in den Fällen von Art. 16a Abs. 2 und 3 RPG die Bodenabhängigkeit der Bewirtschaftung Voraussetzung für die Zonenkonformität bildet.

In den Erläuterungen des ARE zu Art. 34 Abs. 1 RPV wird der Begriff der 'bodenabhängigen Bewirtschaftung' nicht näher umschrieben (vgl. ARE: Neues Raumplanungsrecht, Erläuterungen zur Raumplanungsverordnung und Empfehlungen für den Vollzug, Februar 2001 [nachfolgend: ARE: Erläuterungen zur RPV], S. 28 ff.). Hingegen finden sich in den Erläuterungen zu Art. 37 Abs. 2 RPV Ausführungen dazu, was unter bodenunabhängigem Gemüse- und Gartenbau zu verstehen ist: 'Als bodenunabhängig gilt die Bewirtschaftung, wenn kein hinreichend enger Bezug zum natürlichen Boden besteht. Der hinreichend enge Bezug zum natürlichen Boden fehlt überall dort, wo sich zwischen den Pflanzenwurzeln und dem natürlichen Boden eine Trennschicht befindet, der Boden mithin als Produktionsfaktor ersetzt wird. Hors-sol, Steinwolle, Nähr-Film-Technik, Dünnschicht-Kultur, japanisches System usw. sind hier die Stichwörter. Solche Produktionstechniken sind im eigentlichen Wortsinn bodenunabhängig. Der Boden wird nur noch als Standfläche für die Anlagen verwendet. Die Pflanzen wurzeln nicht im gewachsenen Boden, sondern hängen an einem Gitter oder stecken in einer Nährlösung. Unter Umständen sind mehrere Pflanzenlagen übereinander angeordnet' (ARE: Erläuterungen zur RPV, S. 37).

2.4.4. Die in BGE 120 Ib 266 zu aArt. 16 RPG (in der bis zum 1. September 2000 geltenden Fassung) entwickelten Kriterien zur Abgrenzung zwischen bodenabhängiger und bodenunabhängiger Produktion sind auch nach der Teilrevision des Raumplanungsgesetzes vom 20. März 1998 massgeblich, da diese, wie dargelegt, nichts daran geändert hat, dass Bauten und Anlagen (ausser in den Fällen von Art. 16a Abs. 2 und 3 RPG) in der Landwirtschaftszone nur zonenkonform sind, wenn sie der bodenabhängigen Bewirtschaftung dienen (vgl. hierzu auch BGE 129 II 413 E. 3.1 S. 415). Es besteht auch kein Widerspruch zwischen der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung und den Erläuterungen des ARE. Aus dessen Ausführungen zu Art. 37 Abs. 2 RPV folgt (einzig), dass Produktionsformen, bei welchen sich zwischen den Pflanzenwurzeln und dem natürlichen Boden eine Trennschicht befindet, sicherlich als bodenunabhängig zu bezeichnen sind. Eine abschliessende Umschreibung ist darin jedoch nicht zu erblicken, d.h. es kann nicht e contrario geschlossen werden, dass die Bewirtschaftung zwingend bereits dann bodenabhängig ist, wenn die Pflanzen im natürlichen Boden wurzeln. Ansonsten hätte das ARE den Begriff der bodenabhängigen Bewirtschaftung in seinen Erläuterungen zu Art. 34 Abs. 1 RPV entsprechend definiert, was es, wie erwähnt, gerade nicht getan hat.

Eine zu schematische Betrachtungsweise vermöchte dem Einzelfall auch nicht gerecht zu werden. Vielmehr ist es sachgerecht, an der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung festzuhalten und eine einzelfallbezogene Gesamtwürdigung vorzunehmen. Bei einer Gesamtbetrachtung aber ist es denkbar, dass die (überwiegende) Bodenabhängigkeit zu verneinen ist, obwohl die angebauten Gemüsesorten im Boden wurzeln, stellt dies doch nur einen Beurteilungsaspekt unter anderen dar. Diese (enge) Auslegung des Begriffs der bodenabhängigen Produktion trotz Abkehr von einem reinen Produktionsmodell rechtfertigt sich auch deshalb, weil der Gesetzgeber mit Art. 16a Abs. 2 und 3 RPG die Möglichkeiten der inneren Aufstockung und der Ausscheidung von Intensivlandwirtschaftszonen geschaffen hat. In diesen beiden Fällen gelten auch bodenunabhängige Bewirtschaftungsformen in der Landwirtschaftszone als zonenkonform."

6.4.

Daraus ist zu schliessen, dass bei einer bodenunabhängigen Produktion, wie sie vorliegend der Hors-Sol-Anbau von Tomaten darstellt, keine landwirtschaftliche Nutzung vorliegt, ausser es liege eine Intensivlandwirtschaftszone vor. Liegt eine solche vor, kann im vorliegenden Einzelfall am Entscheid des Steuerrekursgerichtes vom 23. September 2010 (3-RV.2010.84) nicht uneingeschränkt festgehalten werden.

6.5.

Mit dem vom Gemeinderat R. am 10. Juni 2014 beschlossenen und vom Departement Bau, Verkehr und Umwelt am 12. August 2014 genehmigten Gestaltungsplan "XY" wird bezweckt, für den bodenunabhängigen und bodenabhängigen Pflanzenbau auf dem Areal des bestehenden Betriebes die bau- und planungsrechtlichen Voraussetzungen zu schaffen. Ausweislich des Zonenplanes wurde bis heute zwar keine Intensivlandwirtschaftszone (Speziallandwirtschaftszone) ausgeschieden. Hingegen ergibt sich aus dem abschliessenden Vorprüfungsbericht des BVU, Abteilung Raumentwicklung, vom 24. März 2014, dass bei in der

Landwirtschaftszone bestehenden Betrieben mit bodenunabhängiger Produktion mit einem Gestaltungsplan die Voraussetzungen für eine solche "intensive" (bodenunabhängige) landwirtschaftliche Nutzung geschaffen werden konnten. Im Ergebnis liegt gestützt auf den Gestaltungsplan eine faktische Intensivlandwirtschaftszone vor, weshalb von landwirtschaftlich genutzten Grundstücken (mit Bauten) auszugehen ist.

6.6.

Im Ergebnis sind die Parzellen Nrn. iii und hhh als landwirtschaftlich genutzt zu qualifizieren und – wie bisher – "landwirtschaftlich" zu schätzen. Gelten die Parzellen Nr. iii und hhh als landwirtschaftlich genutzt, gilt bei einem betrieblichen Zusammenhang per 31. Dezember 2014 auch die vorliegend zu beurteilende Parzelle Nr. aaa als landwirtschaftlich genutzt und ist – wie bisher – "landwirtschaftlich" zu schätzen. Von einem solchen betrieblichen Zusammenhang ist auszugehen. Gemäss dem "Planungsbericht gemäss Art. 47 RPV" zum Gestaltungsplan "XY" (Ziff. 3.2) standen für rund 15 während 9 Monaten beschäftigte Saisonniers Unterkünfte zur Verfügung. Da der Wohnraum auf der Parzelle Nr. aaa im Jahr 2014 nicht vollständig abgebrochen war, und die Mehrfamilienhäuser A und B erst nach dem 31. Dezember 2014 realisiert wurden, stand noch Wohnraum für die Mitarbeitenden zur Verfügung, was für eine (noch) fortdauernde betriebliche Nutzung spricht.

6.7.

Ein Grund für eine abweichende Schätzung zum Mittel aus Ertrags- und Verkehrswert besteht nicht. Die Auffassung des KStA GS, dass im Rahmen der allgemeinen Neuschätzung per 1. Januar 1999 mit § 8 VBG nur die bodenabhängige Produktion als landwirtschaftliche Nutzung von Grundstücken zu gelten habe, vermag vor dem Hintergrund der aktuellen bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 16a RPG an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Nach dem Gesagten ist der angefochtene Einspracheentscheid ersatzlos aufzuheben.

6.8.

Dementsprechend ist der Rekurs gutzuheissen.

7.

7.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

7.2.

Sodann ist den vertretenen Rekurrenten eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters weist einen Aufwand von CHF 3'312.45 aus, welcher für das vorliegende Verfahren und

das Verfahren 3-RV.2019.187 (ebenfalls in Sachen der Rekurrenten) geltend gemacht wird.

Der mit der Kostennote für zwei Verfahren geltend gemachte Aufwand ist insgesamt angemessen. Auf das vorliegende Verfahren sind dem geschätzten Aufwand entsprechend CHF 1'412.45 (inkl. 7.7 % MWSt und Auslagen) zu verlegen, der Rest auf das Verfahren 3-RV.2019.187.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird der angefochtene Einspracheentscheid ersatzlos aufgehoben.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'412.45 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt R.

Mitteilung an:
die Gerichtskasse

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 25. Mai 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner