

3-RV.2020.161

P 159

Urteil vom 23. November 2022

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Lämmli Richterin Sramek Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	--

Rekurrentin 1	A. _____
---------------	-----------------

Rekurrent 2	B. _____
-------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Grundstückschätzung, vom 5. Oktober 2020 betreffend Grundstückschätzungen 2005
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

A. ist Miteigentümerin (zu 1/3) des unüberbauten Grundstücks in Q., LIG Nr. aaa (nachfolgend: Parz. Nr. aaa).

2.

Mit Verfügung vom 25. April 2019 legte das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion Grundstückschätzung (GS), für die Parzelle Nr. aaa ("XY", Wald) einen Steuerwert von CHF 1'000.00 fest. Der Steuerwertanteil von A. beträgt 33.33 % und somit CHF 333.00. Als Schätzungsgrund wurde "Ersteinschätzung" angegeben.

3.

Gegen die Verfügung vom 25. April 2019 erhob A. mit Schreiben vom 17. Mai 2019 Einsprache mit den

"Anträgen:

1. Die Einschätzung sei vollumfänglich aufzuheben;
2. es sei festzustellen, dass die Parzelle nicht landwirtschaftlich genutzt wird und die Eigentümer keinerlei Eigennutzen aus der Liegenschaft ziehen;
3. es seien die Besitzverhältnisse den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend zu korrigieren;
4. das Bewertungsprotokoll sei zu edieren;
5. alles unter den üblichen Kosten folgen zu Lasten der Staatskasse;"

4.

4.1.

A. wurde eine Einladung zur Einspracheverhandlung vom 23. August 2019 zugestellt.

4.2.

Mit Schreiben vom 22. Juli 2019 forderte A. die Zustellung der Vorakten, insbesondere des Bewertungsprotokolls.

4.3.

Das KStA GS stellte A. eine Kopie des Schätzungsprotokolls, des Güterbogens vom April 1993 sowie des Grundbuchauszugs zu.

4.4.

Mit Eingabe datiert vom 28. Juli 2019 bat A. um Erläuterung, aus welchen Gründen eine Neueinschätzung vorgenommen und nach welchen Kriterien diese bemessen worden sei. Zudem verlangte sie weitere Unterlagen.

5.

An der Einspracheverhandlung vom 23. August 2019 liess sich die Rekurrentin durch ihren Sohn, D., vertreten. An der Verhandlung waren ebenfalls die Miteigentümer E., F. und G. anwesend.

6.

Am 12. August 2020 verfasste das KStA GS eine Stellungnahme zum Einspracheentscheid und gewährte A. bis am 15. September 2020 die Möglichkeit dazu und zur Reformatio in peius im Entwurf des Dispositivs des Einspracheentscheids Stellung zu nehmen.

7.

Mit Schreiben vom 12. September 2020 nahm A. Stellung.

8.

Mit Entscheid vom 5. Oktober 2020 erhöhte das KStA GS den Steuerwert des Miteigentumsanteils an der Parz. Nr. aaa per 2005 auf CHF 5'100.00.

9.

Den Einspracheentscheid vom 5. Oktober 2020 (Zustellung nicht bekannt; Versand am 8. Oktober 2020; Zustellung nach den Angaben im Rekurs am 9. Oktober 2020) hat A. mit Rekurs vom 2. November 2020 (Postaufgabe am 3. November 2020) an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen mit den

"Anträgen:

1. Der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramtes Sektion Grundstückschätzung vom 5. Oktober 2020 sei samt Ersteinschätzung vom 25. April 2019 vollumfänglich aufzuheben und zu materiellen Prüfung der Einsprache an die Vorinstanz zurückzuweisen;
2. Die Vorinstanz sei aufzufordern, das Bewertungsprotokoll und die Unterlagen zu edieren, die Auskunft geben, wie die falsche Schätzung entstehen konnte;
3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Sektion Grundstückschätzung bzw. der Staatskasse."

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

10.

Das KStA beantragt die Abweisung des Rekurses.

11.

A. hat eine Replik eingereicht.

12.

Auf Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichtes hat das KStA GS die Schätzungsakten von A. eingereicht.

13.

Mit Schreiben vom 24. Oktober 2022 hat das Spezialverwaltungsgericht B. mitgeteilt, dass er im vorliegenden Verfahren ebenfalls Parteistellung hat. Zudem wurde B. und A. mitgeteilt, dass eine allfällige Erhöhung des Steuerwertes der Parz. Nr. aaa in Betracht gezogen werden müsse. Ihnen wurde Gelegenheit zur Stellungnahme zur angedrohten Reformatio in peius gewährt. Und schliesslich wurde B. und A. das Schätzungsprotokoll vom 5. Oktober 2020 zugestellt.

14.

A. hat mit Schreiben vom 1. November 2022 Stellung genommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine am 25. April 2019 vom KStA GS vorgenommene Neuschätzung gültig ab der Steuerperiode 2005. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses sind somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG), die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV) sowie und die Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG).

2.

Umstritten ist vorliegend die Ersteinschätzung für die genutzte Parz. Nr. aaa in Q. ab Steuerperiode 2005. Der Steuerwertanteil der Rekurrentin als Miteigentümerin an der Parz. Nr. aaa beträgt 33.33 %.

3.

3.1.

Die Miteigentumsquoten entsprechen lediglich einer ideellen, gedanklichen Teilung und sind der arithmetische Ausdruck für den Umfang der Beteiligung des Miteigentümers an der Sache. Immerhin stellt die Quote als solche ein selbständiges, freies Vermögensobjekt dar, über das der Miteigentümer wie ein Alleineigentümer verfügen kann (Art. 646 Abs. 3 ZGB). Der Miteigentumsanteil untersteht im Rechtsverkehr also den gleichen Regeln wie das Alleineigentum. Steuersubjekt ist in Bezug auf seinen Anteil daher immer der Miteigentümer (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 100 StG N 4; vgl. RGE vom 18. November 2010 [3-RV.2010.32]).

3.2.

Weil Miteigentumsanteile an Grundstücken als Grundstücke Gegenstand der Bewertung sind (§ 51 Abs. 1 StG i. V. m. § 1 VBG), wirkt das von einem Miteigentümer erhobene Rechtsmittel gegen eine Schätzung nur für seinen Anteil, nicht aber für die Anteile der anderen Miteigentümer (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 219 StG N 3).

Die Rekurrentin kann nur die Grundstückschätzung für ihre Quote ändern. Mit anderen Worten kann die Rekurrentin daher auch unabhängig von den anderen Miteigentümern "ihre" Grundstückschätzung anfechten.

4.

4.1.

Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die nach dem Gesetz den Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus (§ 21 Abs. 1 StG und § 172

Abs. 1 StG). Nach § 172 Abs. 3 StG gelten Rechtsmittel und andere Eingaben als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt. Die Ehegatten bilden im Rechtsmittelverfahren nämlich eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht und entsprechende Konsequenzen bei der Tragung der Verfahrenskosten zeitigt, für welche die Ehegatten solidarisch haften (AGVE 2006 S. 126; VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.153]; VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.362], mit Hinweis auf AGVE 1998 S. 207; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 172 StG N 3).

4.2.

Da keine Hinweise auf eine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe der Rekurrenten vorliegen, wirkt der von der Ehefrau verfasste Rekurs für beide Ehegatten, zumal die Grundstückschätzung auch für die gemeinsame Steuerdeklaration und Steuerveranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuern gilt. Der Ehemann hat demnach vorliegend ebenfalls Parteilstellung mit den genannten Folgen.

5.

5.1.

Nach § 219 Abs. 1 StG verfügt das KStA die Eigenmietwerte und die Vermögenssteuerwerte. Dieser Regelung entsprechend setzt das KStA GS in den Verfügungen betreffend Grundstückschätzung jeweils den massgeblichen Vermögenssteuerwert und – bei Eigennutzung – den für ein Kalenderjahr massgeblichen Eigenmietwert fest. Ausserhalb von allgemeinen Neuschätzungen können die verfügbaren Vermögenssteuer- und Eigenmietwerte nur beim Vorliegen besonderer Gründe abgeändert werden (§ 218 Abs. 2 StG).

Das KStA GS war dementsprechend verpflichtet und berechtigt, für das steuerlich bisher noch nicht erfasste Grundstück einen Vermögenssteuerwert ("Ersteinschätzung" vom 25. April 2019) zu bestimmen.

5.2.

Gemäss § 218 Abs. 2 Satz 2 StG gelten die neuen Werte bei einer Änderungsschätzung ab Beginn der Steuerperiode, in der Bestand, Nutzung oder Wert geändert haben, und bei einer Unrichtigkeitsschätzung ab dem Jahr der Einleitung der Einzelschätzung.

5.3.

Zur über die Festlegung von Eigenmietwert und Vermögenssteuerwert hinausgehenden Zuständigkeit des KStA GS hat sich das Spezialverwaltungsgericht mit Urteil vom 18. September 2014 (3-RV.2014.80) wie folgt geäußert:

"14.3.

14.3.1.

Die zuständige Veranlagungsbehörde legt in der Veranlagungsverfügung die Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen und Vermögen), die Steuersätze und die Steuerbeträge fest. Damit bestimmt sie auch über den Umfang der Steuerpflicht bzw. der massgeblichen Steuerfaktoren. Die Eigenmietwerte sind dabei von der für die Veranlagung der natürlichen Personen zuständigen Steuerkommissionen unverändert zu übernehmen.

14.3.2.

Ist bei der Bestimmung der Einkommenssteuerfaktoren der Umfang bzw. das Mass des steuerpflichtigen Einkommens streitig, hat darüber - auch im Bereich der Eigenmietwerte als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen gemäss § 30 StG - die Steuerkommission zu entscheiden. Dasselbe gilt insbesondere auch bei der Festsetzung eines Unternutzungsabzuges oder beim unterjährigen Erwerb einer Liegenschaft zur Eigennutzung mit der Einsetzung eines für die Steuerperiode massgeblichen Pro-rata-Eigenmietwertes."

5.4.

Somit konnte das KStA GS den Zeitpunkt, ab wann die Ersteinschätzung gilt, feststellen. Für die tatsächliche Umsetzung dieser Feststellung in den rechtskräftigen Steuerveranlagungen ist dann jedoch die Steuerkommission am Ort der gelegenen Sache, hier die Steuerkommission Q., zuständig. Das KStA GS war somit befugt, über eine Steuerpflicht der Rekurrenten vor dem Jahr 2019 zu befinden.

6.

6.1.

In der Einsprache führte die Rekurrentin aus, es sei widersprüchlich, wenn die Verfügung festhalte, dass die Parz. Nr. aaa landwirtschaftlich genutzt werde aber aus Wald bestehe. Mindestens 2/3 der Parz. Nr. aaa sei Magerwiese. Begrenzt werde die Parzelle in südwestlicher Richtung mit Feldgehölz und im Westen mit einer Strauchhecke und Haselnussbüschen. Nur im höchstgelegenen östlichen Bereich sei die Parzelle etwa zu einem Drittel bewaldet. Im Interesse des Natur- und Landschaftsschutzes sowie aus ökologischen Überlegungen unternähmen die Miterben jedes Jahr grosse Anstrengungen, um die Parzelle in ihrem ursprünglichen Zustand zu erhalten und vor einer Sukzession durch Verbuschung und vor Vergandung zu Wald zu schützen. Diesen Aufwand, für welchen bei landwirtschaftlich genutzten Parzellen die öffentliche Hand bekanntlich Entschädigungen entrichte, sei von der Erbengemeinschaft bisher unentgeltlich erbracht worden.

Das Formular, von welchem der Rekurrentin lediglich Seite 1 zugestellt worden sei, gäbe leider keine Auskunft darüber, nach welchen Kriterien die Bewertung der Parz. Nr. aaa vorgenommen worden sei. Gestützt auf § 30 VBG werde deshalb die Edition des Bewertungsprotokolls beantragt. Die angefochtene Verfügung enthalte keinerlei Erklärung, wieso und weshalb

diese rückwirkend bereits ab der Steuerperiode 2005 gültig sein soll und was mit dem Hinweis "Steuerwertanteil 33.33 %" gemeint sei. Da diese Werte im Steuerveranlagungsverfahren nicht mehr angefochten werden könnten, würden sie hiermit vorsorglich vollumfänglich bestritten und zurückgewiesen.

Die Rekurrentin habe, seit sie Miteigentümerin der Parz. Nr. aaa geworden sei, weder einen Ertrag aus landwirtschaftlicher Nutzung noch aus Eigennutzung erzielt. Diese Tatsache müsse nicht erst von der Rekurrentin bewiesen werden, wie in der Rechtsmittelbelehrung suggeriert werde. Die verfügende Behörde habe darzulegen, wie sie zu ihrer gegenteiligen Einschätzung gelangt sei. Die entsprechende Beweislast liege dabei vollumfänglich bei der Behörde, welche die Schätzung vorgenommen habe.

6.2.

Im Einspracheentscheid wurde vom KStA GS ausgeführt, die Einsprache vom 17. Mai 2019 betreffe eine am 25. April 2019 verfügte Einzelschätzung mit Schätzungsgrund "Ersteinschätzung".

Dem Antrag auf Aufhebung der Einschätzung könne nicht gefolgt werden, da weder im kantonalen Steuergesetz, noch in der VBG eine Ausnahmeregelung enthalten sei, welche eine Besteuerung von Grundstücken bei den natürlichen Personen ausschliesse. Die Besteuerung von Grundstücken erfolge nach den gesetzlichen Grundlagen und sei nicht davon abhängig, ob die Erbengemeinschaft tatsächlich einen landwirtschaftlichen Nutzen aus diesem Grundstück beziehe. Vor Ort habe festgestellt werden können, dass die Erbengemeinschaft den nicht bewaldeten Bereich für Freizeitaktivitäten (Pflanzgarten, Grillstelle) nutze.

Eine Eröffnung der Schätzungswerte werde im Kanton Aargau immer an die Steuerpflichtigen gerichtet, unabhängig der Eigentumsverhältnisse der Grundstücke, da Ehegatten gemeinsam steuerpflichtig seien. Es erfolge keine Umadressierung bei den Steuerpflichtigen.

Die Einzelschätzung sei erstellt worden, weil das Grundstück steuerlich noch nie erfasst worden sei. Der Wald werde generell zum Ertragswert besteuert. In der vorliegenden Eröffnung sei das ganze Grundstück im Gesamtmass von 3'489 m² fälschlicherweise zum Ertragswert besteuert worden. Dem Grundbuchauszug könne entnommen werden, dass eine Teilfläche von 1'039 m² als "Acker, Wiese, Weide" eingestuft und die Restfläche von 2'450 m² als "Wald" bezeichnet werde. Somit sei die vorliegende Eröffnung falsch. Die nachfolgenden Beurteilungspositionen seien neu wie folgt festgelegt worden:

"Berechnungskolonne Nr. 1. Besteuerung unüberbaut:

Die Teilfläche "Acker, Wiese, Weide" im Masse von 1'039 m² wird neu zum Verkehrswert (Berechnung mittels Ertrags- und Realwert) besteuert auf Basis der folgenden Grundwerte:

- Ertragswert (EW) 0.50 CHF/m²
- Verkehrswert (VW) 10 CHF/m²

Berechnungskolonne Nr. 2. Besteuerung unüberbaut:

Die Teilfläche "Wald" im Masse von 2'450 m² wird zum Ertragswert (EW) von 0.10 CHF/m² besteuert."

Die vorerwähnten Korrekturen hätten die folgenden Wertänderungen ergeben:

"Berechnungskolonne Nr. 1. Besteuerung unüberbaut:

Der steuerliche Verkehrswert wird neu bewertet mit CHF 9'351. Der Steuerwert wird neu festgelegt mit CHF 4'900.

Berechnungskolonne Nr. 2. Besteuerung unüberbaut:

Der Steuerwert wird neu festgelegt mit CHF 200."

Den an der Einspracheverhandlung Anwesenden seien die neuen Werte vor Ort bereits mitgeteilt worden. Das Dispositiv des Einspracheentscheids laute auf Änderung des Steuerwertes zu Ungunsten der Rekurrentin. Der Steuerwert per 2005 werde auf CHF 5'100.00 erhöht.

6.3.

Mit Rekurs führte die Rekurrentin aus, sie habe nicht von der Besteuerung ausgeschlossen werden wollen. Die gegenteilige Annahme der Vorinstanz sei aktenwidrig und willkürlich, wodurch zum Nachteil der Rekurrentin gegen Art. 9 BV verstossen werde.

Die Vorinstanz habe dem Hauptbegehren der Rekurrentin entsprochen, indem sie die Erstschätzung aufgehoben und die Werte neu festgelegt habe. Wenn die Vorinstanz dann das Rechtsbegehren, welchem sie stattgegeben habe, zu Ungunsten der Rekurrentin auslege, verstosse sie offenkundig gegen Treu und Glauben, den Dispositionsgrundsatz und das Legalitätsprinzip. Überdies verstosse die Vorinstanz gegen Treu und Glauben und somit gegen Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV, indem sie die Rechtsbegehren in der Einspracheschrift vom 17. Mai 2019 missachte und behaupte, die Rekurrentin habe ein Begehren auf Reduktion des Steuerwertes gestellt resp. Aufhebung der Besteuerung des Grundstücks verlangt. Weder das Eine noch das Andere treffe zu.

Die Vorinstanz handle krass rechtsmissbräuchlich zum Nachteil der Steuerpflichtigen, wenn sie dem Antrag auf Aufhebung einer falschen Schät-

zung stattgebe, woraus eine massive Wertänderung zu Gunsten der Rekurrentin resultiere, und gleichzeitig im Dispositiv behaupte, die Änderung falle zu deren Ungunsten aus.

Gemäss § 30 Abs. 2 VBG seien Eigentümer und Steuerpflichtige berechtigt, in das sie betreffende Bewertungsprotokoll Einsicht zu nehmen. Dieser Bestimmung habe das KStA GS bis heute nicht Folge geleistet, obwohl die Rekurrentin wiederholt Einsicht verlangt habe. Mithin verweigere das KStA GS den Eigentümern sowie der Rekurrentin das rechtliche Gehör und verstosse damit gegen Art. 29 Abs. 2 BV und Art. 6 EMRK. Der Anspruch auf rechtliches Gehör Art. 29 BV i.V.m. Art. 6 EMRK beinhalte u.a. auch den Anspruch auf Akteneinsicht, wie in § 22 VRPG stipuliert werde, sowie den Anspruch auf Prüfung der gestellten Anträge. Hinzu komme der Anspruch, dass die Behörde begründe, wenn sie Anträge abweise (§ 26 VRPG). Das Akteneinsichtsrecht beziehe sich auf sämtliche verfahrensbezogenen Akten, die geeignet seien, die Grundlage des Entscheids zu bilden. Die Akteneinsicht sei auch dann zu gewähren, wenn die Ausübung des Akteneinsichtsrechts den Entscheid in der Sache nicht zu beeinflussen vermöge. Es müsse den Betroffenen selbst überlassen werden, die Relevanz der Akten zu beurteilen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör sei formeller Natur. Er bestehe unabhängig davon, ob er im konkreten Fall für den Ausgang des materiellen Entscheides von Bedeutung sei oder nicht. Das habe zur Folge, dass ein Entscheid, der unter Missachtung des Gehörsanspruchs gefällt worden sei, bei Beanstandung grundsätzlich aufgehoben werde, auch dann, wenn der Entscheid bei Gewährung des rechtlichen Gehörs offensichtlich nicht anders ausgefallen wäre (Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 6 Ziff. 1 EMRK).

Hinzu kommt, dass öffentlich-rechtliche Ansprüche des Staates gegenüber dem Bürger grundsätzlich nicht zeitlich unbegrenzt geltend gemacht werden könnten, sondern einer Verjährung unterlägen, welche von Amtes wegen zu beachten sei. Diese Bestimmung werde mit der Veranlagung per 2005 zum Nachteil der Rekurrentin verletzt.

Als Konklusion könne gesagt werden, dass die genaue Abgrenzung zwischen Wald und Wiese, wie von der Rekurrentin wiederholt gefordert, aufgrund der unterschiedlichen Steuerwerte eine sachdienliche und schätzungsrelevante Notwendigkeit sei, die sich nicht einfach negieren lasse. Immerhin habe die Intervention der Rekurrentin dazu geführt, dass den Grundeigentümern vorerst für 1'039 m² ihrer Parzelle ein massiver Mehrwert habe zugestanden werden müssen. Leider stimme diese Schätzung aber immer noch nicht mit den tatsächlichen Verhältnissen überein und müsse erneut korrigiert werden. Trotz Begehung in Anwesenheit des Schätzers, I., sei es dem KStA GS offensichtlich nicht gelungen, Wald und Wiese auch nur annähernd den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend zu erfassen, so dass bei der Sachverhaltsermittlung grobe Fehler gemacht

worden seien, die sich zum Nachteil der Rekurrentin auswirken, wenn sie nicht korrigiert würden.

6.4.

In der Vernehmlassung wurde vom KStA geltend gemacht, das Akteneinsichtsrecht sei nicht verletzt worden. Dies belege die Rekurrentin mit den von ihr im Rekurschreiben genannten Eingaben und den eingereichten Beilagen (insbesondere Beilage Nr. 5) selbst. Das der Rekurrentin zugestellte Schätzungsprotokoll sei lediglich am 24. Juli 2019 ausgedruckt, jedoch bereits im April 2019 erstellt worden. Das Schätzungsprotokoll sei somit vor der Einsprache erstellt worden. Es sei der Rekurrentin Einsicht in sämtliche Akten betreffend die fragliche Schätzung und das Recht auf Akteneinsicht gewährt worden.

Im Übrigen sei die Rekurrentin bzw. deren Vertreter im Rahmen der Einspracheverhandlung ausführlich über die Schätzung mündlich informiert worden. Darüber hinaus sei der Entwurf des Einspracheentscheids vorab der Rekurrentin zugestellt worden, womit sie nochmals habe Stellung nehmen können. Von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs könne also keine Rede sein.

Die Rekurrentin rüge zu Unrecht, dass das KStA GS die Anträge im Einspracheverfahren falsch und willkürlich ausgelegt habe. Die gestellten Anträge der Rekurrentin habe die Vorinstanz als Begehren zur Reduktion des Steuerwerts bzw. Aufhebung der Besteuerung des Grundstücks entgegen genommen. Eine andere Auslegung sei nicht möglich, da ansonsten mangels Beschwer kein Rechtsschutzinteresse der Rekurrentin ersichtlich gewesen wäre und die Begehren als rein querulatorisch hätten zurückgewiesen werden müssen.

6.5.

Mit der Replik wurde in Ergänzung der bisherigen Ausführungen von der Rekurrentin ausgeführt, es sei nicht nachvollziehbar, weshalb das KStA GS der Rekurrentin querulatorisches Verhalten vorwerfe, nur, weil es die Rechtsbegehren der Eigentümer falsch ausgelegt und nicht verstanden habe. Die Rekurrentin habe wiederholt und unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, wie ihre Rechtsbegehren lauten und in ihrer Stellungnahme zum Entwurf des Einspracheentscheids nochmals ausdrücklich auf die fehlerhaften und falschen Annahmen und Überlegungen des KStA GS hingewiesen. Damit sei die Rekurrentin ihrer Mitwirkungs- bzw. Aufklärungspflicht nachgekommen. Hätte das KStA GS die Eingaben der Rekurrentin sorgfältig gelesen und ihre Einwände im Zuge der Sachverhaltsermittlung vor Ort gründlich abgeklärt, hätte sich das vorliegende Verfahren vermeiden lassen.

Es treffe zu, dass die Anwesenden anlässlich der Einspracheverhandlung vom 23. August 2019 über die Schätzung informiert worden seien. Festgestellt worden sei primär, dass das ganze Grundstück falsch eingeschätzt worden sei, und dass die angefochtene Schätzung falsch sei. Zu der neu beabsichtigten Schätzung hätten sich die Anwesenden nicht geäußert.

Das rechtliche Gehör sei nicht schon dadurch gewahrt, indem die Behörde der Gegenpartei einen Entwurf ihres Entscheids zur Kenntnisnahme zustellte, wenn sie sich darin nicht mit den Einwendungen auseinandersetze. Wäre die Einsprache unterblieben, würde die Parz. Nr. aaa im Halte von 3'489 m² zum Nachteil der Eigentümer vollständig zu Wald erklärt. Leider sei es dem KStA GS am Augenschein vom 23. August 2019 nicht gelungen, eine Schätzung vorzunehmen, die mit der realen Situation übereinstimme. Die Parzelle bestehe mindestens zur Hälfte aus Landwirtschaftsland (Wiese). Infolgedessen resultiere daraus ein massiver Wertverlust, wodurch die Eigentümer beschwert und damit zur Einsprache legitimiert seien.

7.

7.1.

Im vorliegenden Rekursverfahren wird eine Überprüfung der Schätzung beantragt, da diese "nicht den tatsächlichen Verhältnissen" entspreche, indem die "genaue Abgrenzung zwischen Wald und Wiese" nicht vorgenommen worden sei (Rekurs). Darauf ist nachfolgend einzugehen.

7.2.

Vorrageweise ist jedoch zuerst auf die geltend gemachte Verletzung des Anspruchs auf das rechtliche Gehör, die Verletzung des Willkürgebots und des Gebots des Handelns nach Treu und Glauben, der Verstoss gegen den Dispositionsgrundsatz und das Legalitätsprinzip sowie Rechtsmissbrauch zu prüfen. Sodann ist auf die Frage der Verjährung einzugehen. Nach Prüfung der formellen Vorfragen kann in einem zweiten Schritt die Schätzung überprüft werden.

7.3.

Die Rekurrentin stellt sinngemäss den Antrag, dass die Parz. Nr. aaa höher zu schätzen sei. Fraglich ist, ob dieser Antrag überhaupt zulässig ist. Die Rekurrentin braucht für die Anfechtung eines Entscheides ein Rechtsschutzinteresse. Ein schutzwürdiges eigenes Interesse liegt vor, wenn die Gutheissung des Rechtsmittels ihr einen praktischen Nutzen bringen kann. An einem Rechtsschutzinteresse mangelt es insbesondere, soweit mit dem Begehren keine Abänderung des Dispositivs, also der festgesetzten Steuerfaktoren – oder gegebenenfalls der Steuersätze, der Steuerbeträge oder der Dauer der Steuerpflicht – verlangt wird (VGE vom 16. Juni 2010 [WBE.2009.245] mit Verweisen; VGE vom 17. Juni 2009. [WBE.2009.245] mit Verweisen). Ein schutzwürdiges Interesse liegt auf der Hand, wenn eine

tieferer Veranlagung angestrebt wird, nicht aber im umgekehrten Fall. Ein schutzwürdiges Interesse an einer Höherveranlagung besteht, wenn dies in einer folgenden Steuerperiode zu tieferen Steuern führt (VGE vom 17. Juni 2009 [WBE.2008.335]; AVGE 2004 S. 271 = StE 2005 B 96.21 Nr. 13).

Festzuhalten ist somit, dass an einer höheren Schätzung und somit einer grösseren Steuerbelastung in steuerlicher Hinsicht kein Interesse bestehen kann. Folglich hat die Rekurrentin kein Rechtsschutzinteresse an einer Höhererschätzung. Insoweit kann auf den Rekurs nicht eingetreten werden. Soweit die Rekurrentin jedoch die Schätzung in Einzelpunkten bemängelt (vgl. Erw. 6 hiervor), ist auf den Rekurs einzutreten.

8.

8.1.

8.1.1.

Das Recht auf Akteneinsicht ist als Teilgehalt des rechtlichen Gehörs im Sinne von Art. 29 Abs. 2 BV zu verstehen (Urteil des Bundesgerichts 9C_612/2017 vom 27. Dezember 2017, Erw. 1.1). Im kantonalen Verwaltungsverfahren ist dieses Recht ausdrücklich in § 173 StG (vgl. auch § 22 VRPG) geregelt. Daraus fliesst das Recht einer am Verfahren beteiligten Partei, vorbehaltlos Einsicht in die Verfahrensakten zu nehmen (Urteil des Bundesgerichts 1C_159/2014 vom 10. Oktober 2014, Erw. 4.3). Die Akteneinsicht wird auf Gesuch hin gewährt. Die Akten sind am Sitz der zuständigen Behörde einzusehen, jedoch wird kein Recht auf Zusendung von Verfahrensakten an Private vermittelt (BGE 131 V 35 S. 41, Erw. 4.2; 108 Ia 5 S. 7 f., Erw. 2c). Das Recht auf Akteneinsicht setzt voraus, dass überhaupt Akten vorhanden sind, die eingesehen werden können, d.h. es begründet auch eine Aktenstellungs- bzw. Aktenführungspflicht (vgl. BGE 130 II 473 S. 477, Erw. 4.1; 124 V 372 S. 373 f., Erw. 3b; Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 2001, S. 372; 2000, S. 343 f.; je mit Hinweisen). Ferner müssen sämtliche im Rahmen des Verfahrens vorgenommene Erhebungen aktenkundig gemacht werden (BGE 130 II 473 S. 477, Erw. 4). Vom Akteneinsichtsrecht nicht erfasst, sind sogenannte "interne Akten", wie z.B. Entwürfe, Anträge, Notizen, Mitberichte, Hilfsbelege (§ 173 Abs. 1 StG; vgl. auch § 22 Abs. 1 VRPG; BGE 125 II 473, Erw. 4a mit Hinweisen). Aus dem Dargelegten folgt zusammengefasst, dass das Recht auf Akteneinsicht verletzt ist, wenn die Akten unvollständig sind, wobei interne Akten zur Vollständigkeit nicht nötig sind (VGE vom 06.04.2021 [WBE.2021.61] Erw. 2.2).

8.1.2.

Die Rekurrentin macht geltend, dass sie als Eigentümerin und Steuerpflichtige berechtigt sei, in das sie betreffende Bewertungsprotokoll Einsicht zu nehmen, was ihr nicht ermöglicht worden sei. Der Rekurrentin ist zuzustim-

men, dass ihr Einsicht in die Verfahrensakten zu gewähren ist. Der Rekurrentin wurde vom KStA GS die Ersteinschätzung vom 25. April 2019, eine Kopie des Schätzungsprotokolls (Nr. bbb) vom 24. Juli 2019, eine Kopie des Güterbogens (April 1993) sowie der Grundbuchauszug der Parz. Nr. aaa zugestellt. Das Protokoll der Einspracheverhandlung vom 23. August 2019 wurde zudem vom damaligen Vertreter der Rekurrentin unterzeichnet. Der Vertreter hat mit seiner Unterschrift bestätigt, das Protokoll gelesen zu haben. Das Wissen des Vertreters wird der Rekurrentin angerechnet. Mit Schreiben des Spezialverwaltungsgerichts vom 24. Oktober 2022 wurde den Rekurrenten sodann das Schätzungsprotokoll vom 5. Oktober 2020 zugestellt.

Weitere Unterlagen sind in den Verfahrensakten nicht enthalten. Folglich wurden den Rekurrenten vom KStA GS sämtliche Unterlagen zugestellt, mit Ausnahme des Schätzungsprotokolls vom 5. Oktober 2020, welches ihnen das Spezialverwaltungsgericht nachträglich zukommen liess. Somit ist der Anspruch auf Akteneinsicht nicht verletzt bzw. wurde die Verletzung mit der Zustellung des letzten Schätzungsprotokolls geheilt.

8.2.

8.2.1.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

8.2.2.

Vorliegend ist die (Höhe der) Schätzung umstritten, da deren grundlegende Annahmen gemäss den Rekurrenten nicht stimmen. Das KStA GS hat die Schätzung bzw. deren Grundlagen überprüft und geändert. Das KStA führt bei Einzelschätzungen regelmässig nur den Schätzungsgrund auf. Das macht die Schätzung nicht richtig, sondern die fehlende Begründung kann im Rechtsmittelverfahren geheilt werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 219 StG N 3 mit Hinweis).

Im Einspracheentscheid wurden die Schätzung und deren Grundlagen durch das KStA GS erörtert. Folglich wurden anlässlich des Einspracheentscheids die Anträge der Rekurrentin geprüft. Auch die Begründung für die Änderung der Schätzung ist dem Einspracheentscheid zu entnehmen. Die Begründungspflicht und damit der Anspruch auf rechtliches Gehör wurden somit nicht verletzt.

9.

Die Rekurrentin macht weiter geltend, das KStA GS habe willkürlich und rechtsmissbräuchlich gehandelt, indem es am 12. September 2020 (recte: 12. August 2020) geschrieben habe, die Schätzung im Einspracheentscheid werde "zu Ungunsten" der Rekurrentin ausfallen.

Wird der Wert eines Grundstücks durch eine neue Schätzung höher bemessen, bedeutet dies eine höhere steuerliche Belastung für die steuerpflichtige Person. Da die Grundstückschätzung im Rahmen eines steuerlichen Verfahrens erfolgt, wird die Schätzung auch aus steuerlicher Sicht qualifiziert. Ein höherer Grundstückswert und somit eine höhere Steuerbelastung wirkt sich somit zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person aus. Dementsprechend hat das KStA GS der Rekurrentin mit Schreiben vom 12. August 2020 eine Schlechterstellung, sogenannte Reformatio in Peius, angedroht und ihr bis zum 15. September 2020 – im Sinne des rechtlichen Gehörs – die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben. Entgegen der Vorhaltungen der Rekurrentin hat das KStA GS damit weder willkürlich noch rechtsmissbräuchlich gehandelt.

10.

Die Rekurrentin macht sodann einen Verstoß gegen den "Dispositionsgrundsatz" und das "Legalitätsprinzip" geltend, da das KStA GS das Rechtsbegehren der Rekurrentin zu ihren Ungunsten ausgelegt habe. Gemäss § 219 Abs. 2 StG i.V.m. § 195 Abs. 2 Satz 1 StG kann die Einsprachebehörde unabhängig von den Begehren der Steuerpflichtigen die Steuerfaktoren festsetzen. Sie kann die Veranlagung auch zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person ändern, was durch einen Rückzug der Einsprache nicht verhindert werden kann (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 195 StG N 8 mit Hinweisen). Das KStA GS hat sich an die

gesetzliche Regelung gehalten. Ein Verstoß gegen den Dispositionsgrundsatz und das Legalitätsprinzip liegt nicht vor.

11.

Die Rekurrentin macht geltend, dass das KStA die Verjährungsvorschriften verletzt habe, indem sie eine "Veranlagung per 2005 zum Nachteil der Rekurrentin" verfügt habe. Es handelt sich vorliegend um eine Neuschätzung eines Grundstücks. Wie bereits vorgängig in Erwägung 5.4. ausgeführt, war das KStA GS befugt, diese Ersteinschätzung und somit die Steuerpflicht der Rekurrenten vor dem Jahr 2019 festzulegen. Folglich wurden vorliegend keine Verjährungsvorschriften verletzt. Inwieweit die geschätzten Werte rückwirkend berücksichtigt werden können, ist von der Veranlagungsbehörde, hier von der Steuerkommission Q., zu beurteilen.

12.

12.1.

Nach § 51 Abs. 2 StG wird der Wald zum Ertragswert besteuert. Ebenfalls zum Ertragswert werden landwirtschaftlich genutzte Grundstücke besteuert, die ausserhalb der Bauzone liegen. 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, Mastbetriebe 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). Gemäss § 51 Abs. 4 StG werden alle übrigen Grundstücke (vgl. § 51 StG) zum Mittel aus Verkehrswert und Ertragswert besteuert.

12.2.

12.2.1.

Es ist vorerst festzustellen, dass keine landwirtschaftliche Nutzung der Parz. Nr. aaa erfolgte.

12.2.2.

Die Parz. Nr. aaa ist aufgeteilt in eine Teilfläche "Acker, Wiese, Weide" und in eine Teilfläche "Wald". Dementsprechend ist der Waldteil der Parzelle

gemäss § 51 Abs. 2 StG, der Rest der Parzelle gemäss den Grundsätzen von § 51 Abs. 4 StG zu schätzen. Wie vom KStA GS im Einspracheentscheid zu Recht festgestellt, wurde in der Schätzung vom 25. April 2019 die gesamte Fläche zum Ertragswert (als Wald) geschätzt. Diese Schätzung beruhte deshalb auf einer falschen Rechtsanwendung, welche im Einspracheentscheid korrigiert wurde.

12.3.

12.3.1.

Vorliegend ist der jeweilige Landanteil "Acker, Wiese, Weide" und "Wald" der Parz. Nr. aaa strittig. Die Rekurrentin macht geltend, dieser sei auch anlässlich des Augenscheins falsch festgehalten worden (Unrichtigkeitsschätzung). Das KStA hat für die Aufteilung auf den Grundbuchauszug 1993 abgestellt.

12.3.2.

Gemäss aktuellem Auszug aus dem Aargauischen Grundstück- und Objektinformationssystem (AGOBIS) stellt sich die sogenannte Bodenbedeckung der Parz. Nr. aaa wie dar:

Acker, Wiese, Weide	1'866 m ²
Geschlossener Wald	1'623 m ²

Das Spezialverwaltungsgericht stellt auf diese aktuelleren Werte ab und legt diese der nachfolgenden Prüfung zugrunde.

13.

13.1.

In einem ersten Schritt wird der Wert des Teilstücks "Acker, Wiese, Weide" geprüft. Als Verkehrswert eines Grundstückes gilt der Preis, welcher im Geschäftsverkehr mit Dritten erzielbar ist, ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse (§ 12 Abs. 1 VBG). Der Verkehrswert wird gemäss § 12 Abs. 2 VBG festgesetzt durch

- Gleichsetzung mit dem Kaufpreis,
- mittelbaren oder unmittelbaren Preisvergleich, sofern ein Kaufpreis fehlt oder dieser nicht dem Verkehrswert entspricht,
- Berechnung nach dem gewichteten Ertragswert und dem Realwert, sofern weder Kaufpreis noch Preisvergleich vorhanden sind.

Nach der Systematik von § 12 Abs. 2 lit. a VBG steht als Kriterium für die Festsetzung des Verkehrswertes eines Grundstückes der Kaufpreis im Vordergrund (AGVE 2007, S. 272). Diese Methode kann vorliegend nicht in Frage kommen, fehlt es doch an einem massgeblichen Kaufpreis. In zweiter Linie kommen nach § 12 Abs. 2 lit. b VBG Preisvergleiche zur Bestimmung des Verkehrswertes eines Grundstückes in Frage. Preisvergleiche

fallen vorliegend ausser Betracht, da es an einem entsprechenden Vergleichsobjekt fehlt. Darauf kann ebenfalls nicht abgestellt werden. Als letzte Möglichkeit verbleibt nach § 12 Abs. 2 lit. c VBG die Berechnung nach dem gewichteten Ertragswert und dem Realwert.

13.2.

Die Rekurrentin bestreitet die Grundwerte (EW 0.50 CHF/m² und VW 10.00 CHF/m²) zu Recht nicht.

Die Teilfläche Acker, Wiese, Weide von 1'866 m² hat somit einen steuerlichen Verkehrswert von CHF 16'794.00 (1'866 m² x 10.00 CHF/m² x 0.90 Toleranzfaktor) und einen Vermögenssteuerwert von CHF 8'800.00 (1'866 m² x 0.50 CHF/m² plus CHF 16'794.00 / 2).

14.

In einem zweiten Schritt wird der Vermögenssteuerwert des Teilstücks Wald geprüft. Der Vermögenssteuerwert entspricht dem Ertragswert, der bei einer Fläche von 1'623 m² abgerundet CHF 100.00 (1'623 m² x 0.10 CHF/m²) beträgt.

15.

Zusammenfassend sind die vom KStA GS im Einspracheverfahren geschätzten Werte zu erhöhen. Der steuerliche Verkehrswert der Teilfläche "Acker, Wiese, Weide" wird von CHF 9'351.00 um CHF 7'443.00 (+79 %) auf CHF 16'794.00 erhöht. Der Steuerwert wird von CHF 5'100.00 um CHF 3'800.00 (+74 %) auf CHF 8'900.00 (Steuerwert "Acker, Wiese, Weide" von CHF 8'800.00 plus Ertragswert "Wald" von CHF 100.00) erhöht.

Der Steuerwertanteil der Rekurrenten beträgt CHF 2'967.00 (33.33 % von CHF 8'900.00).

Die Rekurrentin hat mit Schreiben vom 1. November 2022 zur angedrohten Erhöhung Stellung genommen, jedoch keine konkreten, substantiierten Einwände erhoben. Folglich ist in Abweisung des Rekurses die Erhöhung des Vermögenssteuerwerts vorzunehmen.

16.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG e contrario).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.

2.

Der Steuerwert an der Parz. Nr. aaa ab der Steuerperiode 2005 wird in Reformatio in peius auf CHF 2'967.00 festgesetzt.

3.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebühr von CHF 220.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 820.00, zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.

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, 23. November 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard