

3-RV.2020.178

P 71

Urteil vom 20. April 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Biondo Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	---

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

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

beide vertreten durch ST Sutter Treuhand, Hauptstrasse 1, 4446 Buckten

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Grundstückschätzung, vom 29. Oktober 2020 betreffend Grundstückschätzungen 2017
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

B. und A. sind Eigentümer des Grundstücks GB Q., Parzelle Nr. aaa. Darauf befinden sich die Gebäude Nr. bbb (Mehrfamilienhaus mit zwei Wohnungen), Nr. ccc (Autoeinstellplätze, Hühnerstall), Nr. ddd (alte Pferdeboxen mit Auslauf als Kleintierstall) und Nr. eee (Ponystall mit Auslauf). Im Weiteren sind sie Eigentümer des Grundstücks GB Q. Parzelle Nr. fff (Acker/Wiese). Beide Parzellen liegen in der Landwirtschaftszone.

2.

2.1.

Mit Verfügung vom 18. Dezember 2017 schätzte das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion Grundstückschätzung (GS), die bisher (Verfügung des KStA GS vom 12. Mai 2009/28. Februar 2013) nach landwirtschaftlichen Kriterien geschätzten Parzellen Nr. aaa und Nr. fff neu nach nicht-landwirtschaftlichen Kriterien.

2.2.

Das KStA GS legte für die Parzelle Nr. aaa neu folgende Werte fest:

unüberbaut m2	Mietwert-Total	Ertragswert	steuerlicher Verkehrswert	Steuerwert	Normmietwert	Eigenmietwert pro Jahr
33'067 4'851	22'030 23'622	12'565 1'455 286'104 332'704	148'802 352'334 415'587	80'700 1'500 319'200 374'100	12'830	8'999
Steuerwert ab Steuerperiode 2017				Total Fr. 775'500		
Eigenmietwert ab Steuerperiode 2017						Total Fr. 8'999

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

2.3.

Das KStA GS legte für die Parzelle Nr. fff neu folgende Werte fest:

unüberbaut m2	Mietwert-Total	Ertragswert	steuerlicher Verkehrswert	Steuerwert	Normmietwert	Eigenmietwert pro Jahr
18'790 111	0	7'140 22	84'555	45'800 0		
Steuerwert ab Steuerperiode 2017				Total Fr. 45'800		

Auch hier wurde als Schätzungsgrund "Aufgabe der landw. Bewirtschaftung (Nutzungsänderung)" angegeben.

3.

Gegen die Verfügungen vom 18. Dezember 2017 liessen B. und A. mit Schreiben vom 3. Januar 2018 Einsprache erheben mit dem

"II. Rechtsbegehren

Die bisherigen Schätzungswerte aus dem Jahr 2009 sind beizubehalten, da keine Nutzungsänderung stattgefunden hat."

4.

Mit Entscheid vom 29. Oktober 2020 wurden die Einspracheverfahren betreffend der Parzellen aaa und fff "zusammengelegt und in diesem Entscheid behandelt". Das KStA GS wies die Einsprache(n) ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 29. Oktober 2020 (Zustellung am 19. November 2020) liessen B. und A. mit Rekurs vom 11. Dezember 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen mit dem

"II. Rechtsbegehren

Die bisherigen Schätzungswerte aus dem Jahr 2009 sind unverändert beizubehalten, da keine Nutzungsänderung stattgefunden hat. Die selbständige landwirtschaftliche Tätigkeit wurde definitiv per 31. Dezember 2019 aufgegeben. Seit dem 1. Januar 2020 werden die Grundstücke Parzellen Nr. aaa und fff der Grundstücksgemeinde Q. verpachtet. Diese werden von Pächter auch weiterhin landwirtschaftlich genutzt."

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

6.

Das KStA GS beantragt die Abweisung des Rekurses.

7.

B. und A. liessen eine Replik einreichen und hielten an den Anträgen im Rekurs fest.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat am 1. Februar 2023 vom Gemeindesteueramt Q. die Steuererklärung 2016 von B. und A. einverlangt und zu den Akten genommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Einzelschätzung gültig ab der Steuerperiode 2017. 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.

Mit Entscheid vom 29. Oktober 2020 wurden die Einspracheverfahren betreffend die Parzellen Nr. aaa und Nr. fff vereinigt und in der Folge ein Einspracheentscheid erlassen. Dies wurde von den Rekurrenten zu Recht nicht bemängelt und ist nicht zu beanstanden, weshalb auch vorliegend ein Entscheid für die betroffenen Parzellen gefällt wird.

3.

3.1.

In Einsprache, Rekurs und Replik liessen die Rekurrenten ausführen, sie hätten ihre landwirtschaftliche Tätigkeit auf dem E. (R., Kanton U) per 31. März 2016 aufgegeben. Die Nutzung der Parzellen Nr. aaa und fff in Q. habe dadurch jedoch keine Änderung erfahren. Die Grundstücke in Q. seien bis zum 31. Dezember 2019 überwiegend landwirtschaftlich genutzt worden. Die Bewirtschaftung des Hofguts in Q. mit über 500 Aren sowie die eigene C sei bis zum 31. Dezember 2019 von den Rekurrenten weitergeführt worden. Die Behauptung, dass es sich dabei um eine Hobbytierhaltung handle, sei durch den Landwirtschaftsexperten – und nicht durch die Rekurrenten – in Umlauf gebracht worden. Seit dem 1. Januar 2020 würden die Parzellen aaa und fff der Grundstücksgemeinde Q. verpachtet und auch weiterhin landwirtschaftlich genutzt werden. Die Reithalle werde von den Rekurrenten zusätzlich für insgesamt CHF 400.00 pro Monat vermietet. Auch das Wohnhaus werde weiterhin vermietet (analog der Vorjahre). Aus diesem Grund sei die ursprüngliche steuerliche Bewertung aus dem Jahr 2009 nach landwirtschaftlichen Grundsätzen beizubehalten. Zudem seien die im Einspracheentscheid aufgeführten Zahlen nicht nachvollziehbar, da keinerlei Angaben der Grundstücksbezeichnungen vorlägen. Es sei ohnehin nicht nachvollziehbar, weshalb die neuen Steuerwerte bereits in der Steuerperiode 2016 angewendet würden, gemäss Eröffnung derselben jedoch erst ab der Steuerperiode 2017 gelten.

3.2.

Im Einspracheentscheid und in der Vernehmlassung wurde vom KStA GS ausgeführt, bei beiden Verfügungen mit den neuen Schätzwerten sei der

Schätzungsgrund "Aufgabe der landw. Bewirtschaftung (Nutzungsänderung)" aufgeführt worden und es seien neue Liegenschaftswerte eröffnet worden, welche auf den nichtlandwirtschaftlichen Bewertungskriterien basierten.

Den Schätzungsakten wie auch der Einsprache könne entnommen werden, dass die Rekurrenten im Jahr 2016 ihre selbständige landwirtschaftliche Erwerbstätigkeit in R. (E.) beendet hätten. Dies werde auch in der Aktennotiz des Landwirtschaftsexperten, F., vom 12. November 2018 bestätigt, wonach die Rekurrenten ihre selbständige landwirtschaftliche Erwerbstätigkeit per 31. März 2016 aufgegeben und (auch) die Parzellen Nr. aaa und Nr. fff in Q. in das Privatvermögen überführt hätten. Es handle sich bei der Nutzung der beiden Grundstücke in Q. daher nicht mehr um eine landwirtschaftliche Nutzung, sondern gemäss § 8 Abs. 2 VBG um einen Hobbybetrieb, respektive um eine Hobbytierhaltung. Dass, nachdem die kumulierten Abschreibungen abgerechnet und die Grundstücke in das Privatvermögen überführt worden seien, nicht noch einmal eine selbständige landwirtschaftliche Erwerbstätigkeit aufgenommen worden sei, sei aus der Steuerveranlagung 2016 ersichtlich. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zwischen dem 1. April 2016 und dem 31. Dezember 2016 sei mit CHF 0.00 veranlagt worden. Der geltend gemachte Verlust in Höhe von CHF 10'036.00 für die Betriebsstätte in Q. sei von der Steuerkommission Q., mit der Begründung; "es liege Hobbylandwirtschaft vor", nicht akzeptiert worden. Somit seien die Grundstücke spätestens ab dem Jahr 2017 nicht mehr landwirtschaftlich genutzt worden. Eine Bewertung nach landwirtschaftlichen Kriterien sei somit ausgeschlossen, womit bei beiden Grundstücken eine Nutzungsänderung vorliege. Der Steuerwert der beiden Grundstücke habe sich gegenüber der vorherigen Bewertung mehr als verdoppelt. Somit sei auch das Kriterium der Wesentlichkeit erfüllt.

4.

4.1.

Die Rekurrenten lassen ausführen, die im Einspracheentscheid aufgeführten Zahlen seien nicht nachvollziehbar, da Angaben zu den Grundstücksbezeichnungen fehlten. Sie lassen damit sinngemäss die Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend machen.

4.2.

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, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

4.3.

Im Einspracheentscheid wird die Schätzung bzw. die Einsprache gegen die Neuschätzung der Parzellen Nrn. aaa und fff behandelt. Der Einspracheentscheid enthält keine Berechnung. Demgegenüber sind in der Eröffnung der neuen Schätzungswerte vom 18. Dezember 2017 die einzelnen Berechnungsgrundlagen ersichtlich. Im Einspracheentscheid werden lediglich die bereits in der Neuschätzung festgelegten Zahlen wiedergegeben. Dabei wird klar bezeichnet, welche Werte bei welchen Parzellen gelten. Die Rüge der Rekurrenten bezüglich fehlender Angaben zu den Grundstücksbezeichnungen und den deshalb nicht nachvollziehbaren Zahlen, ist daher unberechtigt. Ihnen lagen sämtliche Berechnungsgrundlagen vor. Die Begründungspflicht und damit der Anspruch auf rechtliches Gehör wurden nicht verletzt.

5.

Als Einzelschätzungsgrund wurde bei den hier betroffenen Parzellen Nr. aaa und Nr. fff eine "Nutzungsänderung" angegeben. Anstatt wie zuvor nach landwirtschaftlichen Kriterien wurden die Parzellen neu nach nicht-landwirtschaftlichen Kriterien geschätzt. Indem mit dem Rekurs von einer weiteren landwirtschaftlichen Bewirtschaftung der Parzellen ausgegangen wird, wird das Vorliegen eines Einzelschätzungsgrundes bestritten.

6.

6.1.

Das Verwaltungsgericht hat sich im VGE vom 21. August 2013 (WBE.2012.251) zu den Voraussetzungen einer Einzelschätzung 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."

6.2.

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) gleich behandelt (VGE II/42 vom 17. März 2010, WBE.2009.294, Erw. 4.1.)."

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."

6.3.

Das KStA GS hat die Einzelschätzung mit einer Nutzungsänderung Begründet. Es wurde von einer "Aufgabe der landw. Bewirtschaftung" ausgegangen. Damit wurde eine Änderungsschätzung vorgenommen.

7.

7.1.

Das KStA GS ist vorliegend von einer Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 2016 ausgegangen. Daher wurde die Nutzung der beiden Grundstücke in Q. ab 2017 nicht mehr als landwirtschaftliche Nutzung, sondern als Hobbybetrieb resp. Hobbytierhaltung bewertet und in der Folge die Schätzungsgrundlagen angepasst.

7.2.

Im Entscheid vom 14. Februar 2023 (WBE.2022.273/WBE.2022.247/WBE.2022.275, Erw. 3.2.2.) hat das Verwaltungsgericht die Zulässigkeit der Änderungsschätzung bei der Aufgabe der landwirtschaftlichen Nutzung bejaht:

"3.2.2.

[...]

Dass die Aufgabe einer landwirtschaftlichen Nutzung Anlass zu einer Änderungsschätzung gibt, steht im Einklang mit der in Art. 14 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) getroffenen Unterscheidung:

- Gemäss Art. 14 Abs. 2 StHG werden land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke zum Ertragswert bewertet, wobei das kantonale Recht bestimmen kann, dass bei der Bewertung der Verkehrswert mitberücksichtigt wird. Der Kanton Aargau hat von diesem Wahlrecht keinen Gebrauch gemacht. Gemäss § 51 Abs. 2 StG werden landwirtschaftliche genutzte Grundstücke zum Ertragswert besteuert; der Verkehrswert findet keine Berücksichtigung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_858/2019 vom 20. August 2020 Erw. 2).
- Nicht land- oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke werden zum Verkehrswert bewertet. Dabei kann der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden (vgl. gemäss Art. 14 Abs. 1 StHG). Von diesem Wahlrecht hat der Kanton Aargau Gebrauch gemacht, indem § 51 Abs. 4 StG bestimmt, dass alle übrigen Grundstücke (d.h. die nichtlandwirtschaftlich genutzten Grundstücke unter Vorbehalt der Zweitwohnungen) zum Mittel aus Ertragswert und Verkehrswert besteuert werden.
- Ein Wechsel in der Nutzungsart (landwirtschaftlich zu nicht-landwirtschaftlich) hat damit vermögenssteuerrechtlich im Kanton Aargau zur Folge, dass das bisher zum Ertragswert bewertete Grundstück neu zum Mittel aus Verkehrswert und Ertragswert zu bewerten ist. Dementsprechend kann und muss gemäss § 218 Abs. 2 StG eine Änderungsschätzung vorgenommen werden, wenn ein vormals land- oder forstwirtschaftlich genutztes Grundstück inskünftig nicht mehr land- oder forstwirtschaftlich genutzt wird."

7.3.

Ob die Schätzung zu Recht nicht mehr nach landwirtschaftlichen Kriterien vorzunehmen war, ist nachfolgend zu prüfen.

8.

8.1.

Gemäss § 51 Abs. 4 StG werden die nicht-landwirtschaftlichen Grundstücke zum Mittel aus Verkehrswert und Ertragswert besteuert. Dabei sind im Interesse einer rechtsgleichen Bewertung der Grundstücke die in der VBG

festgelegten Richtlinien bei allen Bewertungen anzuwenden. Das aargauische Verwaltungsgericht hat entschieden, dass zusätzliche, in der VBG nicht vorgesehene Pauschalabzüge nur dann ausnahmsweise zulässig sind, wenn sich aus der Anwendung der VBG ein am Markt nicht erzielbares Schätzungsergebnis ergibt (VGE vom 10. März 2004 [BE.2003.00176]). Grundsätzlich sind der Vermögenssteuerwert und ein allfälliger Eigenmietwert deshalb konkret nach Massgabe der VBG zu überprüfen (RGE vom 24. April 2008 [3-RV.2007.180]).

8.2.

Demgegenüber werden landwirtschaftlich genutzte Grundstücke zum Ertragswert besteuert, wenn sie ausserhalb der Bauzone liegen oder zum landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen der Eigentümerin oder des Eigentümers gehören (§ 51 Abs. 2 StG; Dieser entspricht dem § 39 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 13. Dezember 1983 [aStG]). 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).

8.3.

Das Verwaltungsgericht hat sich in seinem Entscheid vom 22. Februar 2012 (WBE.2010.51) 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 genutzt, 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."

Zur Frage der Besteuerung von Wohngebäuden hat das Verwaltungsgericht im VGE vom 24. Februar 2010 (WBE.2009.110; vgl. auch VGE vom 21. Dezember 1994 [BE.93.00107]) erwogen, dass ein Wohngebäude die dem Landwirtschaftsbetrieb dienende Funktion als Wohnstätte des Betriebsleiters (mit Familie) verliere, wenn der Bewirtschafter selbst seine Betriebstätigkeit einstellt, und zwar auch dann, wenn ein Fall des Steueraufschubes gemäss § 23 Abs. 1 StG vorliege.

9.

9.1.

Es ist unbestritten, dass die Rekurrenten ihre landwirtschaftliche Tätigkeit in U (E.) per 31. März 2016 aufgegeben haben. Mit der Aufgabe der landwirtschaftlichen Tätigkeit wurde per 31. März 2016 auch der Antrag

gestellt, die Geschäftsliegenschaft Q. (Parzellen Nrn. aaa und fff) ins Privatvermögen zu überführen.

9.2.

Der Grundsatz von Treu und Glauben oder das Vertrauensprinzip verpflichtet sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Steuerbehörden zum Handeln nach Treu und Glauben. Jede Partei soll an ihr gegebenes Wort gebunden sein bzw. die Gegenpartei soll auf die Handlungen und Aussagen der anderen Partei vertrauen dürfen. Der Grundsatz von Treu und Glauben enthält das Verbot widersprüchlichen Verhaltens (sog. *venire contra factum proprium*). Weder die Steuerbehörde noch der Steuerpflichtige dürfen sich zu ihrem früheren Verhalten in Widerspruch setzen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., Vorbemerkungen zu §§ 172 - 200 StG N 25 und 30, mit Hinweisen).

9.3.

Die Rekurrenten haben – im Zusammenhang mit der Aufgabe ihrer landwirtschaftlichen Tätigkeit auf dem E. – explizit erklärt, sie würden die Geschäftsliegenschaften in Q. ins Privatvermögen überführen. Die Unterscheidung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen ist im Steuerrecht von grundlegender Bedeutung. Wenn die Rekurrenten nun geltend machen, dass sie trotz Überführung ins Privatvermögen ihre landwirtschaftliche Tätigkeit in Q. weiter betrieben haben, stellt dies eine widersprüchliche Aussage dar. Es geht nicht an, dass trotz Betriebsaufgabe geltend gemacht wird, die C sei fortgeführt worden (zumal mit dieser gemäss Steuererklärung 2016 lediglich ein Verlust erwirtschaftet wurde). Dies erweckt den Anschein, dass eine unzulässige Steueroptimierung bezweckt worden ist, was als widersprüchliches Verhalten qualifiziert werden muss.

Das Land und die Betriebsgebäude bilden die unmittelbare Grundlage eines Landwirtschaftsbetriebs und somit des landwirtschaftlichen Erwerbseinkommens. Folglich werden landwirtschaftliche Grundstücke nur dann in das Privatvermögen überführt, wenn die landwirtschaftliche Tätigkeit eingestellt wurde. Auch eine Verpachtung rund 4 Jahre später (ab dem 1. Januar 2020) vermag nichts daran zu ändern. Demnach wurden die Parzellen Nrn. aaa und fff ab dem Jahr 2017 nicht mehr landwirtschaftlich genutzt. Da die Rekurrenten ihre Betriebstätigkeit eingestellt haben und das Wohnrecht der Eltern im Jahr 2016 erlosch, ist das Wohngebäude (Parz. Nr. aaa Gebäude Nr. bbb) somit ebenfalls nach nicht-landwirtschaftlichen Kriterien zu schätzen und von den Rekurrenten zu versteuern.

Vor diesem Hintergrund ist das Vorliegen eines Einzelschätzungsgrundes (Nutzungsänderung) zu bejahen. Demnach wurden die Parzellen Nrn. aaa und fff (sowie das Wohnhaus) vom KStA GS zu Recht nach nicht-landwirtschaftlichen Kriterien geschätzt.

10.

10.1.

Die Rekurrenten haben ihren Antrag auf Beibehaltung der bisherigen Schätzungswerte (Vermögenssteuerwert CHF 279'000.00 und Eigenmietwert CHF 3'684.00) ausschliesslich mit der Verneinung eines Einzelschätzungsgrundes begründet. Es wurde weder auf die einzelnen Schätzungsfaktoren, noch auf die verwendeten Ansätze eingegangen. Die vom KStA GS aufgrund der Nutzungsänderung vorgenommene Einzelschätzung ist als angemessen zu beurteilen. Es ist somit von folgenden Werten auszugehen:

Parzelle Nr. aaa

Eigenmietwert	CHF 8'999.00
Steuerwert	CHF 775'500.00

Parzelle Nr. fff

Steuerwert	CHF 45'800.00
------------	---------------

10.2.

Die Schätzung des KStA GS ist zu bestätigen. Demgemäss ist der Rekurs abzuweisen.

11.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 190.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 790.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
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, 20. April 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard