

3-RV.2021.88

P 164

Urteil vom 23. November 2022

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

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 28. April 2021 betreffend Grundstückschätzungen 2015
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

A. und B. sind Eigentümer des Grundstücks Q., Parzelle aaa, X-Strasse 22, Q. (nachfolgend Parz. aaa). Darauf befindet sich das Wohnhaus (AGV Nr. bbb; nachfolgend: Wohnhaus X-Strasse).

2.

Mit Verfügung vom 19. Februar 2021 legte das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion Grundstückschätzung (GS), für die Parz. aaa (AGV Nr. bbb) folgende Werte fest:

unüberbaut m2	Mietwert-Total	Ertragswert	steuerlicher Verkehrswert	Steuerwert	Normmietwert	Eigenmietwert pro Jahr
	49'837	791'063	1'022'693	906'900	38'378	23'411
Steuerwert ab Steuerperiode 2015				Total Fr. 906'900		
Eigenmietwert ab Steuerperiode 2015						Total Fr. 23'411

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

3.

Gegen die Verfügung vom 19. Februar 2021 liessen A. und B. Einsprache erheben. Sie stellten die

"Anträge

- 1) Es sei die Liegenschaft X-Strasse, Parzelle aaa als Bestandteil des landw. Gewerbes zu schätzen.
- 2) Es sei eine Gesamtschätzung für den gesamten Betrieb (grünes Formular) zu machen.
- 3) Allenfalls Augenschein und Besichtigung"

4.

Mit Entscheid vom 28. April 2021 wies das KStA GS die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 28. April 2021 (Zustellung an den Vertreter am 5. Mai 2021) liessen A. und B. mit Rekurs vom 27. Mai 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen. Sie stellten die

"Anträge

- 1) Der Einspracheentscheid sei aufzuheben.
- 2) Die Liegenschaften X-Strasse 22, wie auch die Parzelle aaa seien mit dem Landwirtschaftsbetrieb als Einheit zu schätzen.
- 3) Die Schätzung habe nach der Anleitung zur Schätzung landwirtschaftlicher Heimwesen und Liegenschaften zu erfolgen.
- 4) Es sei ein landwirtschaftlicher Eigenmietwert festzulegen.
- 5) Die Kosten seien auf die Staatskasse zunehmen."

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

6.

Das KStA GS beantragt die Abweisung des Rekurses.

7.

A. und B. haben eine Replik erstatten lassen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat Abklärungen beim Departement Finanzen und Ressourcen, Landwirtschaft Aargau, getätigt (Aktennotiz vom 2. November 2022).

9.

Die Aktennotiz vom 2. November 2022 wurde dem Vertreter von A. und B. zur Information und allfälligen Stellungnahme zugestellt.

10.

A. und B. liessen eine Stellungnahme einreichen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die am 19. Februar 2021 vom KStA GS vorgenommene Einzelschätzung, gültig ab der Steuerperiode 2015. 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.

2.1.

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, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 172 StG N 3).

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

2.2.

Mit der Einsprache lassen die Rekurrenten eventualiter die Durchführung eines Augenscheins beantragen.

Die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise müssen abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen (§ 174 StG). Der Anspruch des Steuerpflichtigen auf Abnahme solcher Beweismittel ist Ausfluss des rechtlichen Gehörs. Er besteht indessen nicht unbeschränkt, sondern unter der Voraussetzung, dass das beantragte Beweismittel geeignet ist, eine für die Veranlagung wesentliche Behauptung zu erhärten. Ein Verzicht ist insbesondere dann geboten, wenn die Abnahme von Beweisen in Frage steht, die sich

von vornherein als untauglich erweisen (sog. antizipierte Beweiswürdigung; SGE vom 23. April 2020 [3-RV.2020.3]).

Wie nachfolgend detailliert ausgeführt wird (Erw. 5.2), wurde die Schätzung 2013 mit Augenmerk auf dieselbe Problematik bereits einmal von den Gerichtsinstanzen ohne Augenschein geprüft (SGE vom 21. März 2019 [3-RV.2017.116] bestätigt durch VGE vom 12. September 2019 [WBE.2019.166] und Bundesgerichtsurteil vom 20. August 2020 [2C_858/2019]). Wie damals ist auch heute kein Augenschein durchzuführen, da es auch im vorliegenden Verfahren um reine Rechtsfragen geht.

3.

3.1.

In der Einsprache liessen die Rekurrenten ausführen, die Steuerwerte gültig ab der Steuerperiode 2015 seien für das Wohnhaus X-Strasse als Privatliegenschaft verfügt worden, was rechtlich und fachlich nicht zutreffend sei. Zwar hätten die Rekurrenten im Jahr 2015 aufgrund eines Gerichtsentscheids den Landwirtschaftsbetrieb mit CHF 758'000.00 landwirtschaftlichem Ertragswert und das Wohnhaus X-Strasse mit CHF 600'000.00 (Bau noch nicht vollendet) angegeben. Die Rekurrenten hätten jedoch damals bereits verlangt, dass das Wohnhaus X-Strasse gemeinsam mit dem Landwirtschaftsbetrieb besteuert werde. Das Wohnhaus X-Strasse sei ab dem 1. Januar 2015 als Geschäftsvermögen und Bestandteil des landwirtschaftlichen Gewerbes einzustufen. Entsprechend seien die Steuerwerte ab dem Jahr 2015 nach landwirtschaftlichen Kriterien zu bemessen.

3.2.

Im Einspracheentscheid wurde vom KStA GS ausgeführt, die Einzelschätzung vom 19. Februar 2021 sei mit dem Schätzungsgrund "Wechsel von selbstgenutzt zu Fremdnutzung u. umgekehrt (Nutzungsänderung)" verfügt worden. Aus technischen Gründen könne in der Eröffnung jeweils nur ein Schätzungsgrund angegeben werden. Auf Grund der Bauvollendung der Liegenschaft im Jahr 2015 bestehe jedoch der weitere Schätzungsgrund "Umbau / Anbau / Ausbau → Bestandesänderung" gemäss § 218 Abs. 2 StG.

Aus § 218 Abs. 2 StG folge, dass im Rahmen von Einzelschätzungen lediglich jene Faktoren neu zu bestimmen seien, auf die sich die Bestandes-, Nutzungs- oder Wertänderung auswirke. Die übrigen Parameter seien jeweils nicht anzupassen. Dementsprechend seien die Rügемöglichkeiten des Steuerpflichtigen auf diese Parameter beschränkt. Mit der Einzelschätzung seien schliesslich nur jene Parameter angepasst resp. verändert worden, welche in einem direkten Zusammenhang mit den Schätzungsgründen gestanden hätten. In der Einspracheschrift seien bezüglich der Faktoren, welche sich auf die Schätzungsgründe bezögen, keine Anträge gestellt

worden. Die in der Einspracheschrift vorgebrachten Einwendungen lägen nicht im Zuständigkeitsbereich des KStA GS und müssten im ordentlichen Veranlagungsverfahren geklärt werden. Es werde abschliessend festgestellt, dass die Schätzung in ihrer Gesamtheit der VBG und den örtlichen Wertansätzen entspreche.

3.3.

Mit Rekurs wurde ausgeführt, mit Datum vom 3. April 2018 habe der Rekurrent eine Nachdeklaration zur Steuererklärung 2014 und 2015 eingereicht. Er habe dem Regionalen Steueramt Q. geschrieben, da die Steuererklärungen 2014 und 2015 noch nicht definitiv veranlagt seien, werde um folgende Korrekturen gebeten:

- das Wohnhaus X-Strasse sei Geschäfts- und nicht Privatvermögen;
- die Schulden/Hypotheken X-Strasse Nr. ccc und Nr. ddd bei der E. seien Geschäftsschulden.

Die Steuerkommission habe diese Begehren den Steuerjustizbehörden nicht mitgeteilt, obwohl das Verfahren 2014 noch nicht erledigt gewesen sei.

Gemäss Art. 2 Abs. 2 lit a BGGB gehörten Gebäude eines landwirtschaftlichen Gewerbes innerhalb der Bauzone zum Geschäftsvermögen des Betriebes. Mit der Erklärung der Steuerpflichtigen, dass die Liegenschaften 2014 und 2015 dem Geschäfts- und nicht Privatvermögen zugehörig seien, sei die rechtliche Lage klar. Das Wohnhaus X-Strasse und die Parz. aaa seien zum landwirtschaftlichen Ertragswert zu schätzen. Der Mietwert in der Schätzung für das Wohnhaus X-Strasse sei nicht landwirtschaftlich geschätzt worden und daher zu korrigieren. Für Landwirtschaftsbetriebe gelte die einheitliche Schätzung von Gebäuden und Land. Aus diesem Grunde sei die separate Schätzung vom 19. Februar 2021 aufzuheben, soweit sie das Wohnhaus X-Strasse und die Parz. aaa betreffe. Die gleichentags eröffnete grüne Schätzung mit Wohnhaus Nr. eee, Lagergebäude eee, Lagergebäude fff, Acker Wiese und Wald in der Gemeinde Q. sowie Acker und Wiese in der Gemeinde R. mit einem Gesamtwert von CHF 758'000.00 seien anerkannt.

Das KStA sei nicht auf die Einsprache eingegangen. Es habe keine Änderung von Selbstnutzung zu Fremdnutzung und umgekehrt stattgefunden habe. Eine Fremdnutzung habe nie bestanden. Richtig sei dagegen, dass ausserhalb der allgemeinen Neuschätzung gemäss § 218 Abs. 2 StG Eigenmietwert und Steuerwert nur geändert werden könnten, wenn Bestand, Nutzung und Wert des Grundstückes wesentlich ändern, oder wenn die Werte auf einer offensichtlich unrichtigen Schätzung oder auf einer unrichtigen Rechtsanwendung beruhten. Die neue Schätzung gelte ab Beginn der Steuerperiode, in der Nutzen und Wert geändert haben, bei unrichtigen

Werten ab dem Jahre der Einleitung der Neuschätzung. Nachdem der Steuerpflichtige erwiesenermassen Antrag auf Einbringung ins Geschäftsvermögen gestellt habe, sei per 1. Januar 2015 die Schätzung für den gesamten Betrieb nach landwirtschaftlichen Normen vorzunehmen.

Solange die Steuerveranlagung offen sei, könnten Nachdeklarationen erfolgen. Das Wohnhaus X-Strasse werde vom Betriebsinhaber und seiner Familie und dem mitarbeitenden Sohn bewohnt. Sie diene dementsprechend dem Landwirtschaftsbetrieb und sei gemäss Art. 2 Abs. 2 lit a BGG Bestandteil des Gewerbes und somit auch Bestandteil des landwirtschaftlichen Geschäftsvermögens.

3.4.

In der Vernehmlassung wurde vom KStA geltend gemacht, gemäss Auskunft des für die Gemeinde Q. zuständigen Landwirtschaftsexperten (LE) des KStA habe das Wohnhaus X-Strasse im Jahr 2015 unverändert zum Privatvermögen gehört. Diese Angaben seien für das KStA GS verbindlich, da für die Zuordnung zum Privat- oder Geschäftsvermögen die Steuerkommission zuständig sei. Werde diese Beurteilung später durch die Rechtsmittelinstanzen anders beurteilt, sei die Schätzung gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 18. Dezember 2003 (BE.2002.00391) zu revidieren.

Gemäss § 51 Abs. 2 StG würden landwirtschaftlich genutzte Grundstücke nur zum Ertragswert besteuert, wenn sie ausserhalb der Bauzone liegen oder wenn sie, sofern sie innerhalb der Bauzone liegen, zum landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen der Eigentümer gehören. Da sich das Grundstück innerhalb der Bauzone befinde und Bestandteil des Privatvermögens sei, sei eine Besteuerung der Parz. aaa nach landwirtschaftlichen Kriterien ausgeschlossen. Die Besteuerung zum Ertragswert erfolge somit dann, wenn die Grundstücke vom Eigentümer oder dessen Ehegatten selber bewirtschaftet werden oder – unter Beibehaltung im Geschäftsvermögen des Eigentümers – an einen aktiven Landwirt verpachtet würden. Die Parz. aaa werde folglich richtigerweise zum Mittel aus Ertrags- und Verkehrswert besteuert.

3.5.

Mit der Replik liess der Rekurrent in Ergänzung der bisherigen Ausführungen geltend machen, der für die Gemeinde Q. zuständige LE KStA sei nicht zur Erklärung, dass Liegenschaften Privatvermögen seien, ermächtigt.

Im Jahr 2014 sei die Liegenschaft noch nicht fertig erstellt gewesen. Darum sei auf ein Rechtsmittelverfahren verzichtet worden, was aber ausdrücklich keine Anerkennung dafür darstelle, dass die Liegenschaft nicht Geschäftsvermögen sei. Die Beurteilung, ob Geschäft- oder Privatvermögen vorliege, sei eine Angelegenheit der Steuerkommission. Gemäss Erwägung 2.4 des

Bundesgerichtsentscheid vom 4. Oktober 2008 (2C_379/2008) könne Geschäftsvermögen einer selbstständig erwerbenden Person grundsätzlich nur sein, was sich zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers befinde. Allein daraus sei abzuleiten resp. zu vermerken, dass der Eigentümer und Geschäftsinhaber eine Person seien. Nach Art. 4 Abs. 1 BGGB gälten für Grundstücke, die für sich alleine oder zusammen mit anderen Grundstücken ein landwirtschaftliches Gewerbe bildeten, die besonderen Bestimmungen dieses Gesetzes über landwirtschaftliche Gewerbe. Die handelsrechtliche Aktivierung werde darauf abgestützt, dass ein Vermögenswert dem Unternehmen uneingeschränkt zur Verfügung stehe (Erw. 2.5 des genannten Entscheides). Die Wohnung im Wohnhaus X-Strasse stehe unbestrittenermassen der Familie des Rekurrenten uneingeschränkt zur Verfügung.

Die Einbringung ins Geschäftsvermögen sei beantragt worden. Die Steuerkommission sei aber in dieser Sache untätig geblieben. Sie habe somit ihre Pflicht der speditiven Behandlung missachtet. Gestützt auf Erwägung 2.2.3 des Bundesgerichtsentscheids vom 13. März 2020 (2C_368/2019) sei (im Umkehrschluss) eine ausdrückliche Willenserklärung und das entsprechende Handeln in der Bilanz zu bekunden. Dies habe der Steuerpflichtige ausdrücklich und erwiesenermassen getan. Die Rechtsfrage, ob Geschäfts- und/oder Privatvermögen vorliege, sei also mittels Feststellungsverfügung im Veranlagungs- und Einspracheverfahren durch die Steuerkommission zu beurteilen. Der Steuerpflichtige habe Anspruch auf eine Feststellungsverfügung. Eine Feststellungsverfügung, dass es sich ab 1. Januar 2015 weiterhin um Privatvermögen handle, gebe es nicht. Die Steuerkommission hätte eine beschwerdefähige Verfügung erlassen müssen. Da dem KStA GS im Zeitpunkt der Grundstückschätzung kein Entscheid der Steuerkommission Q. über die Zuweisung des Wohnhauses X-Strasse zum Geschäfts- oder Privatvermögen vorgelegen habe, stelle sich die Frage, ob überhaupt das gesamte Verfahren „Grundstückschätzung und Neuschätzung vom 19.02.2021“ rechtens sei.

4.

4.1.

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."

4.2.

Das KStA GS hat eine Einzelschätzung vorgenommen und den Grund dafür mit "Wechsel von selbstgenutzt zu Fremdnutzung u. umgekehrt (Nutzungsänderung)" sowie "Umbau / Anbau / Ausbau → Bestandesänderung" angegeben. Eine Nutzungsänderung und insbesondere die Errichtung bzw. Fertigstellung eines Gebäudes führen zu einer neuen Grundstückschätzung. Das Wohnhaus X-Strasse wurde seit den letzten Teilschätzungen betreffend die Jahre 2013 und 2014 (17. August 2016, 12. Juni 2017) erst im Jahr 2015 fertiggestellt. Folglich haben sich die Werte seit der dem Baufortschritt entsprechenden letzten Schätzung verändert. Es liegt zweifellos ein Einzelschätzungsgrund vor.

5.

5.1.

Das KStA GS hat das Wohnhaus X-Strasse nach nicht-landwirtschaftlichen Kriterien geschätzt. Der Rekurrent beantragt, die Schätzung sei aufzuheben und die Parzelle bzw. das Wohnhaus sei nach landwirtschaftlichen Kriterien zu schätzen.

5.2.

Nachfolgend ist somit zu klären, ob landwirtschaftliche oder nicht-landwirtschaftliche Kriterien bei der vorliegenden Schätzung anzuwenden sind. Diese Frage wurde zwar bereits für das Steuerjahr 2013 im Verfahren 3-RV.2017.116 behandelt (SGE vom 21. März 2019; bestätigt durch VGE vom 12. September 2019 [WBE.2019.166] und Bundesgerichtsurteil vom 20. August 2020 [2C_858/2019]) Da die Rekurrenten in der Zwischenzeit

definitiv in das Wohnhaus X-Strasse gezogen sind (wie nachfolgend ausgeführt), ist eine erneute Prüfung angezeigt.

6.

6.1.

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]).

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]).

6.2.

Die Parz. aaa liegt unverändert in der Bauzone. Insoweit ist eine Festsetzung des Vermögenssteuerwertes nach landwirtschaftlichen Kriterien nicht möglich. Folglich sind die weiteren Voraussetzungen von § 51 Abs. 2 StG zu prüfen nämlich, ob die Parz. aaa im Jahr 2015 bzw. per 31. Dezember 2015 als landwirtschaftlich genutzt gilt und zum landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen der Rekurrenten gezählt werden kann.

6.3.

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).

6.4.

Das Bundesgericht entschied die Frage, ob die Parz. aaa im Sinne von Art. 14 Abs. 2 StHG landwirtschaftlich genutzt wird, für das Steuerjahr 2013 wie folgt (Bundesgerichtsurteil vom 20. August 2020 [2C_858/2019], Erw. 2.4):

"2.4 Vor Bundesgericht bringen die Steuerpflichtigen nur vor, das neue Haus auf dem Grundstück Nr. aaa erfülle die Voraussetzungen für eine Betriebsleiterwohnung und liege näher bei den zu bewirtschaftenden Grundstücken als das bisherige Wohnhaus auf dem Grundstück Nr. 648, wo die Wohnverhältnisse knapp seien; ein Neubau ausserhalb der Bauzone wäre raumplanungsrechtlich nicht bewilligt worden. All das ändert aber nichts daran, dass in der hier interessierenden Steuerperiode 2013 das Haus nicht als Betriebsleiterwohnung diene, da die Beschwerdeführer als Betriebsleiter bereits über eine andere Wohnung verfügten und nicht dargelegt ist, dass und weshalb zwei Wohnungen erforderlich gewesen wären. Das Grundstück Nr. aaa kann daher nicht als landwirtschaftlich genutzt im Sinne von Art. 14 Abs. 2 StHG betrachtet werden. Dafür ist unerheblich, ob das Grundstück als Geschäfts- oder Privatvermögen zu qualifizieren ist. (...)"

6.5.

Das Verwaltungsgericht hat in seinem Urteil vom 12. September 2019 (WBE.2019.166) ausgeführt:

"2.2.2.

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

Ihre dienende Funktion verlieren Wohngebäude dann, wenn der Bewirtschafter selbst seine Betriebstätigkeit einstellt, und zwar auch dann, wenn ein Fall des Steueraufschubs gemäss § 23 Abs. 1 lit. a StG vorliegt und die Betriebsliegenschaften (ausser dem Wohngebäude) weiter verpachtet werden. Es ist daher nur folgerichtig, wenn mit Wohngebäuden überbaute Grundstücke auch im Falle eines Steueraufschubs gemäss § 23 Abs. 1 lit. a StG nur dann als landwirtschaftlich genutzt betrachtet werden, wenn der bzw. die Bewohner noch einen Betrieb im Sinne von Art. 8 Abs. 4 VBG führt bzw. führen (Urteil WBE.2009.109 vom 24 Februar 2010 E. 3.5.1.; vgl. auch Bernische Verwaltungsrechtsprechung [BVR] 2007, S. 314 ff.). Eine Besteuerung zum Ertragswert auch nach der Betriebsaufgabe hätte im Übrigen eine Privilegierung von Landwirten, die ihren Betrieb aufgegeben haben, im Vergleich mit den übrigen Eigentümern zur Folge, für die keine genügenden Gründe auszumachen sind."

6.6.

Die Rekurrenten sind zu Beginn des Jahres 2015 in das Wohnhaus X-Strasse (Parz. aaa) eingezogen. Dort wohnten die Rekurrenten im fraglichen Jahr 2015 als Selbstbewirtschafter-Ehepaar. In diesem Punkt hat sich der Sachverhalt im Steuerjahr 2015 gegenüber demjenigen im Steuerjahr 2013 verändert. Verändert hat sich auch die Nutzung des bisherigen Wohnhauses der Rekurrenten auf der Parz. ggg. Nach den Angaben der Rekurrenten dient dieses noch als Arbeiterwohnung und insoweit der landwirtschaftlichen Nutzung.

Als Folge des Umzugs stellt sich die Frage, ob das Wohnhaus X-Strasse nun automatisch im Sinne des BGGb als landwirtschaftliches Grundstück gilt, also dem Geschäftsvermögen zuzuordnen wäre (Erw. 6.7.6 hiernach).

6.7.

6.7.1.

Gemäss Artikel 2 Abs. 1 BGGb gilt das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht für Grundstücke ausserhalb einer Bauzone. Die Parz. aaa liegt jedoch in der Bauzone. Es ist daher zu prüfen, ob vorliegend das BGGb gemäss Artikel 2 Abs. 2 BGGb anwendbar ist. Danach gilt das Gesetz für Grundstücke mit landwirtschaftlichen Gebäuden, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören (Art. 2 Abs. 2 lit. a BGGb).

6.7.2.

Das Verwaltungsgericht hat in seinem Urteil vom 12. September 2019 bereits festgelegt, dass kein Zweifel daran bestehe, dass der Rekurrent ein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne des BGGb (Art. 7 BGGb) betreibe (WBE.2019.166, Erw. 3.1.2.). Aufgrund der Aktenlage im Jahr 2015 drängt sich keine Änderung an dieser Einschätzung auf.

6.7.3.

Obwohl die Rekurrenten (im Gegensatz zum Steuerjahr 2013) im hier fraglichen Steuerjahr 2015 im Wohnhaus auf der Parz. aaa wohnten, gehört das Wohnhaus dennoch nicht automatisch zum landwirtschaftlichem Gewerbe der Rekurrenten.

6.7.4.

Im Steuerjahr 2013 wurden diverse Widersprüche im Verhalten der Rekurrenten festgestellt (Urteil des Verwaltungsgerichts vom 12. September 2019 [WBE.2019.166]):

"3.1.3.1.

Das Verhalten der Beschwerdeführer ist zumindest teilweise widersprüchlich: Zwar haben sie das Grundstück und hernach auch das Wohngebäude in die Buchhaltung ihres Landwirtschaftsbetriebs aufgenommen. Das

Wohnhaus wird dort jedoch ausdrücklich als 'Privates Gebäude' bezeichnet: Auch die Parzelle wird zwar zusammen mit anderen Parzellen unter der Überschrift 'Boden' in der Bilanz aufgeführt. Unter dieser Überschrift figurieren indessen 'Landwirtschaftlicher Boden' ebenso wie das nur als 'Boden' bezeichnete Grundstück Nr. aaa. Auch in den von der Vorinstanz angeführten Schreiben haben die Beschwerdeführer bzw. hat ihr Vertreter zumindest anfänglich klar den Standpunkt vertreten, es handle sich beim Grundstück um Privatvermögen. Erst später und offenbar vor allem mit dem Ziel, die vermögensrechtliche Besteuerung zum Ertragswert (und auch die Eigenmietwertbesteuerung gemäss § 30 Abs. 3 StG) durchzusetzen, haben die Beschwerdeführer bzw. hat deren Vertreter die Auffassung geäussert, das Grundstück Nr. aaa gehöre zum Geschäftsvermögen.

Ob hinsichtlich der steuerrechtlichen Zuordnung des Grundstücks zum Privat- oder Geschäftsvermögen der Vorinstanz zu folgen oder mit den Beschwerdeführern auf Geschäftsvermögensqualität der Liegenschaften zu schliessen ist, kann, wie im Folgenden darzulegen ist, offenbleiben, weil unabhängig davon hier – jedenfalls zurzeit – eine Besteuerung als landwirtschaftliches Grundstück zum Ertragswert nicht denkbar ist. Dabei ist insbesondere auch die Frage nicht zu beantworten, ob § 51 Abs. 2 StG (Beschränkung der Ertragswertbesteuerung auf zum Geschäftsvermögen zählende Grundstücke) – sofern bundesrechtlich die Unterstellung eines Wohngebäudes eines Landwirts unter das BGGB auch möglich sein sollte, soweit dieses nicht in die Buchhaltung aufgenommen und von einem Steuerpflichtigen ausdrücklich seinem Privatvermögen zugeordnet wird – mit Bezug auf eine solche Konstellation bundesrechtskonform ist.

6.7.5.

Die Rekurrenten haben in Kenntnis dieser Widersprüche und der daraus folgenden rechtlichen Qualifikationen nichts unternommen, um den Sachverhalt zu bereinigen. Auch in der Buchhaltung und im Jahresabschluss 2015 des Landwirtschaftsbetriebs ist das Wohnhaus auf der Parz. aaa unverändert unter "Privates Wohnhaus" zu finden. Unverändert besteht für den Betrieb (inkl. Parz. ggg) ein Gesamtpfandrecht, wohingegen die Parz. aaa unverändert separat mit einer nicht landwirtschaftlichen Hypothek belehnt wurde. Wie auch die Rekurrenten in ihrer Stellungnahme vom 10. November 2022 festhalten, war dies erforderlich, da ansonsten die (landwirtschaftliche) Belastungsgrenze nicht eingehalten worden wäre. Dies korreliert auch mit dem Umstand, dass die Rekurrenten nicht geltend machen, dass die Hofparzelle (Parz. ggg) nicht mehr dem BGGB unterstehen solle.

6.7.6.

In diesem Sinne wurde auch im Steuerjahr 2013 festgehalten (Urteil des Verwaltungsgerichts vom 12. September 2019 [WBE.2019.166]):

"3.1.3.3. (...)"

Diese Sachdarstellung der Beschwerdeführer legt nahe, dass sie beabsichtigen (bzw. diese Absicht schon realisiert haben), die Funktion des ur-

sprünglichen Wohnhauses auf der Parzelle Nr. ggg (und damit auch dessen dem Betrieb dienende Funktion als Wohnung für den Betriebsleiter und dessen Familie sowie allfällig betrieblich erforderliche Angestellte) zu verändern. Das Grundstück Nr. ggg (bzw. dessen "Wohnteil") soll offenbar nicht mehr (oder nur noch teilweise) als betrieblich erforderliche Wohnstätte dienen. Diese Funktion soll durch das neu erstellte Wohngebäude auf der Parzelle Nr. aaa übernommen werden. Allein mit dieser Absicht und selbst mit deren tatsächlicher betrieblicher Umsetzung verliert aber die Parzelle Nr. ggg nicht automatisch ihre Qualität als zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörige Parzelle gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. a BGG. Und umgekehrt erwirbt auch die Parzelle Nr. aaa mit deren tatsächlicher Widmung als Wohnstätte des Beschwerdeführers und seiner Familie als Betriebsleiter nicht zwangsläufig die Qualität als dem BGG unterstehendes landwirtschaftliches Grundstück gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. a BGG.

Damit die Parzelle Nr. ggg aus dem landwirtschaftlichen Gewerbe (ganz oder teilweise) ausscheidet bzw. die Parzelle Nr. aaa neu zu dessen Bestandteil wird, bedarf es vielmehr zumindest eines entsprechenden Feststellungsentscheids der zuständigen Bewilligungsbehörde gemäss Art. 84 BGG (vgl. dazu Margret Herrenschwand/Beat Stalder, in: Schweizerischer Bauernverband Treuhand und Schätzungen [Hrsg.], Das bäuerliche Bodenrecht, Kommentar zum BGG, Brugg 2011, Art. 84 N 4). Die Beschwerdeführer machen aber nicht geltend, dass ein entsprechendes Verfahren durchgeführt worden wäre oder sie ein solches zumindest eingeleitet hätten. Unter diesen Umständen muss aber davon ausgegangen werden, dass sich im Bestand der Wohngrundstücke, welche zum landwirtschaftlichen Gewerbe des Beschwerdeführers gehören, bisher keine Änderung ergeben hat. Damit gelten für das Grundstück Nr. aaa auch nicht gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. a BGG die Vorschriften dieses Gesetzes und es kann daher auch in steuerlicher Hinsicht grundsätzlich nicht als landwirtschaftliches Grundstück qualifiziert werden, womit eine Besteuerung dieser Liegenschaft zum Ertragswert nicht infrage kommt."

Sachverhalt und Beurteilung desselben bleiben auch im Jahr 2015 unverändert. Daran ändert auch die mit Schreiben vom 3. April 2018 erklärte Widmung der Parz. aaa zum Geschäftsvermögen nichts. Diese Erklärung bleibt aufgrund des tatsächlichen Sachverhaltes unbeachtlich.

6.8.

Zusammengefasst kann somit festgehalten werden, dass die Parz. aaa mit dem neuen Wohnhaus, welches als Betriebsleiterwohnung genutzt werden soll, nicht automatisch ein dem BGG unterstehendes landwirtschaftliches Grundstück gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. a BGG wird.

6.9.

Die Rekurrenten lassen zu Unrecht geltend machen, die Steuerkommission Q. hätte einen Feststellungsentscheid betreffend der Parz. aaa fällen müssen. Tatsächlich bedarf es für die Qualifikation als Betriebsleiterwohnung (und damit mittelbar der Qualifikation als Geschäftsvermögen) keines steuerlichen Feststellungsentscheids, sondern eines solchen der zuständigen Bewilligungsbehörde gemäss Art. 84 BGG. Spätestens seit dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 12. September 2019

(WBE.2019.166) wussten die Rekurrenten von dieser Voraussetzung. Dennoch haben die Rekurrenten bis heute dem Departement Finanzen und Ressourcen, Landwirtschaft Aargau, als zuständiger Bewilligungsbehörde keinen entsprechenden Antrag auf Feststellung einer Betriebsleiterwohnung gestellt (Aktennotiz vom 2. November 2022). Folglich fehlt es vorliegend am Erfordernis des (positiven) Feststellungsentscheids gemäss Art. 84 BGG zur Umteilung der beiden Parz. ggg und aaa. Trotz Fehlens der erforderlichen Bewilligung beantragen sie – auch gestützt auf eine (unbeachtliche) Widmung der Parz. aaa zu Geschäftsvermögen – die finanziell günstigere Grundstückschätzung nach landwirtschaftlichen Kriterien. Dieses widersprüchliche Verhalten kann nicht geschützt werden.

Die Parz. aaa ist somit nach wie vor nicht Bestandteil des landwirtschaftlichen Gewerbes der Rekurrenten und wurde folglich zu Recht zum Mittel aus Verkehrswert und Ertragswert geschätzt.

7.

7.1.

7.1.1.

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.

7.1.2.

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). Da ein aktueller, ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse festgesetzter Kaufpreis dem Wert entspricht, der im Geschäftsverkehr mit Dritten erzielbar ist (vgl. § 12 Abs. 1 VBG), erscheint dies sachlich durchaus gerechtfertigt. Das Ziel des Verkaufes einer Liegenschaft zum Verkehrswert setzt nach allgemeiner Lebenserfahrung jedoch mindestens eine zuverlässige Schätzung oder eine Ausmarchung unter mehreren Kaufofferten voraus (vgl. hierzu auch die Literatur zum Verkauf von Mündelgrundstücken, Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 4. Auflage, Basel 2010, Art. 404 ZGB N 11). Haben die Vertragsparteien demnach den Preis einer Liegenschaft gestützt auf unabhängige Verkehrswertschätzungen vereinbart, so wird in der Regel von einer freien Preisbildung auf dem Markt ausgegangen (RGE vom 24. Januar

2007 [3-RV.2004.50334]). Vorliegend kommt die vorgängig ausgeführte Methode nicht in Frage, da ein massgeblicher Kaufpreis fehlt.

7.1.3.

In zweiter Linie kommen nach § 12 Abs. 2 lit. b VBG Preisvergleiche zur Bestimmung des Verkehrswertes eines Grundstückes in Frage. Preisvergleiche sind in der Regel bei unüberbauten Grundstücken möglich, eingeschränkt bei überbauten Grundstücken wie z.B. bei vergleichbaren Eigentumswohnungen oder Einfamilienhäusern (vgl. RGE vom 4. August 2006 [3-RV.2005.50129]). Vorliegend fehlen Vergleichsobjekte, weshalb kein Preisvergleich möglich ist.

7.1.4.

Als letzte Möglichkeit kommt nach § 12 Abs. 2 lit. c VBG die Berechnung nach dem gewichteten Ertragswert und dem Realwert zum Zuge. Diese wird in der Regel bei selbstbewohnten Einfamilienhäusern angewendet, da es hier häufig an einem aktuellen Kaufpreis und meistens auch an vergleichbaren Objekten fehlt. Darauf ist nachfolgend abzustellen. Der Verkehrswert (VW) eines Grundstückes, berechnet sich nach folgender Formel:

$$VW = ([\text{Gewichtung} \times \text{Ertragswert}] + \text{Realwert}) : (\text{Gewichtung} + 1).$$

Der Realwert entspricht bei überbauten Grundstücken der Summe aus Zeitwert der Gebäulichkeiten und den Nebenkosten sowie dem Landwert. Die technische Altersentwertung ist auf Grund von Tabelle 15 des Anhangs zur VBG zu ermitteln (§ 14 Abs. 1 VBG). Als Ertragswert gilt in der Regel der kapitalisierte Mietwert eines Grundstückes (§ 15 VBG).

7.2.

Die Rekurrenten haben keine Rügen gegen die einzelnen Schätzwerte erhoben. Das Spezialverwaltungsgericht hat die Schätzung im Jahr 2013 geprüft und die gewählten Ansätze und die Schätzung insgesamt für richtig befunden. Das Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes wurde von Verwaltungs- und Bundesgericht geschützt (VGE vom 12. September 2019 [WBE. 2019.166]; Bundesgerichtsurteil vom 20. August 2020 [2C_858/2019]). Gestützt auf diese Urteile ist von folgenden, unveränderten Werten auszugehen:

Mietwert	CHF	49'837.00
Ertragswert	CHF	791'063.00
Realwert	CHF	1'384'023.00
Steuerlicher Verkehrswert überbaut	CHF	1'022'693.00

Gegenüber der Berechnung für das Steuerjahr 2013 hat sich einzig der Wert "steuerlicher Verkehrswert überbaut" von CHF 717'600.00 auf

CHF 906'900.00 erhöht. Aufgrund des in der Zwischenzeit fertiggestellten Wohnhauses X-Strasse wurde nicht mehr bloss mit einer Bauvollendung von 75 % gerechnet, sondern mit 100 %. Dies ist nicht zu beanstanden.

7.3.

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

8.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens 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 1'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 230.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'330.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

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, 23. November 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard