

3-RV.2022.129

P 116

Urteil vom 27. Juni 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richter Wick Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	---

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

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Grundstückschätzung, vom 23. August 2022 betreffend Grundstückschätzungen 2010
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

A._____ und B._____ sind Eigentümer des Grundstücks GB Q._____, Parzelle Nr. aaa mit den sich darauf befindenden Gebäuden (Nrn. ggg Wohnhaus, hhh Stall und iii Remise). Im Weiteren sind sie Eigentümer der Parzellen Nrn. bbb, ccc und eee in Q._____ und Nrn. ddd und fff in R._____.

2.

2.1.

Mit Verfügung vom 13. März 2018 schätzte das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion Grundstückschätzung (GS), die bisher (Verfügung des KStA GS vom 12. Mai 2009/28. Februar 2013) nach landwirtschaftlichen Kriterien geschätzte Parzelle Nr. aaa neu nach nicht-landwirtschaftlichen Kriterien und legte folgende Werte fest:

unüberbaut m2	Mietwert-Total	Ertragswert	steuerlicher Verkehrswert	Steuerwert	Normmietwert	Eigenmietwert pro Jahr
	12'493	166'573	245'698	206'100	12'493	7'621
Steuerwert ab Steuerperiode 2010			Total Fr.	206'100		
Eigenmietwert ab Steuerperiode 2010					Total Fr.	

Als Schätzungsgrund wurde "Landwirtschaft / Nichtlandwirtschaft (Nutzungsänderung)" angegeben.

3.

Gegen die Verfügung vom 13. März 2018 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 13. März 2018 Einsprache erheben mit dem

"Antrag

Es sei weiterhin die landwirtschaftliche Schätzung anzuwenden."

4.

4.1.

Mit Schreiben vom 18. Januar 2022 wurde A._____ und B._____ ein Entwurf des Einspracheentscheids zu Stellungnahme unterbreitet. Dabei wurde ihnen eine reformatio in peius angedroht.

4.2.

Mit Eingabe vom 27. Januar 2022 liessen A._____ und B._____ gegen den Entwurf des Einspracheentscheids beim Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (nachfolgend: Spezialverwaltungsgericht), Rekurs erheben.

4.3.

Beim angefochtenen "Einspracheentscheid" handelt es lediglich um einen nicht anfechtbaren Entwurf, mit der Möglichkeit der Stellungnahme. Infolgedessen leitete das Spezialverwaltungsgericht die Eingabe vom 27. Januar 2022 an das KStA GS zur Behandlung weiter.

5.

Mit Einspracheentscheid vom 23. August 2022 wurden der Eigenmietwert pro Jahr auf CHF 11'956.00 und der Steuerwert ab 2010 auf CHF 329'100.00 erhöht.

6.

Den Einspracheentscheid vom 23. August 2022 (Zustellung am 12. September 2022) liessen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 4. Oktober 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen und stellten folgende

"II) ANTRÄGE

- 1.) Der Einsprache-Entscheid sei aufzuheben und die Vermögensbewertung sei nach § 51 Absatz 2.1 lit a StG AG in Verbindung mit VBG § 8 vorzunehmen.
- 2.) Es sei festzustellen, dass der landw. Liegenschaft der Eheleute A._____ und B._____ als landw. Liegenschaft zu bewerten sei.
- 3.) Evt. sei festzustellen, dass der Steuerwert der Parzelle aaa mit Fr. 166'570.- und ein Mietwert von Fr. 7'621.- zu verfügen sei (Antrag ohne Präjudiz).
- 4.) Es sei die rückwirkende Festlegung der Vermögenssteuerwerte zu untersagen und festzustellen, dass mit Einleitung des Verfahrens eine frühest mögliche Änderung erfolgen könne.
- 5.) Die Kosten seien auf die Staatskasse zu nehmen und es sei eine angemessene Parteientschädigung zu entrichten."

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

7.

Das KStA beantragt die Abweisung des Rekurses.

8.

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

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat am 3. Juni 2024 vom Regionalen Steueramt Q._____ die Steuererklärung 2010 von A._____ und B._____ einverlangt und zu den Akten genommen.

10.

Das Regionale Steueramt Q._____ hat dem Spezialverwaltungsgericht aufforderungsgemäss den Geschäftsabschluss und die Kontenblätter 2010 von A._____ und B._____ eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Einzelschätzung gültig ab der Steuerperiode 2010. 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.

In Einsprache, Rekurs und Replik liessen die Rekurrenten ausführen, es handle sich bei ihrem Besitz um einen Landwirtschaftsbetrieb. Unter anderem würden auf dem Betrieb [...] gehalten und [...] Hektaren Eigenland bewirtschaftet. Der Betrieb der Rekurrenten habe 0.66994 Standardarbeitskräfte (SAK). Betriebe über 0.3 SAK würden üblicherweise nach landwirtschaftlichen Kriterien bewertet. Die vorgenommene Schätzung sei gesetzeswidrig und daher willkürlich.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung habe die Grösse der Hofparzelle keinen Einfluss auf die Besteuerung, insbesondere auch keinen Einfluss auf die Festlegung, ob die Liegenschaft Privat- oder Geschäftsvermögen darstelle.

Der Gemeinderat habe in der letzten Zonenplanrevision die Einzonung der Hofparzelle aaa und der Parzelle bbb abgelehnt. Es handle sich vorliegend um landwirtschaftliche Liegenschaften, bei denen die landwirtschaftliche Nutzung zugelassen sei. Somit stehe rechtlich klar fest, dass sämtliche Liegenschaften ausserhalb der Bauzone lägen und deshalb gestützt auf das bäuerliche Bodenrecht als landwirtschaftliche Grundstücke gelten.

Im Gesetz ergebe sich weder aus § 51 Abs. 2 lit a StG noch § 8 VBG eine Bewertung zum Mittel aus Ertrags- und Verkehrswert. Als landwirtschaftlich genutzt, gelte ein Grundstück, wenn es der landwirtschaftlichen bodenabhängigen Produktion sowie Betrieben des produzierenden Gartenbaus diene (§ 8 Abs. 1 VBG). Gemäss § 51 Abs. 2 lit. b StG würden landwirtschaftlich genutzte Grundstücke, die ausserhalb der Bauzone liegen, zum Ertragswert besteuert. Sowohl Wohnhaus wie angebaute Scheune und Schopf würden weiterhin landwirtschaftlich genutzt. Gemäss Verwaltungsgerichtspraxis sei die Besteuerung zum Ertragswert von der tatsächlichen landwirtschaftlichen Nutzung abhängig. Die gelte nicht nur für landwirtschaftliches Geschäftsvermögen. Massgebend sei die tatsächliche landwirtschaftliche Nutzung und die Eignung zu landwirtschaftlicher Nutzung. Diese liege vor. Diejenigen Grundstücke und Gebäude, die der landwirtschaftlichen Nutzung dienten und für die landwirtschaftliche Nutzung ge-

eignet seien, seien ungeachtet von Haupt-, Zu- oder Nebenerwerb der steuerpflichtigen Person, nach dem landwirtschaftlichen Ertragswert einzuordnen. Der Rekurrent habe die Überführung der Liegenschaften ins Privatvermögen per tt.mm. 2016 beantragt. Die Veranlagung sei am 18. September 2018 erfolgt. Mit der Überführung ins Privatvermögen habe jedoch weder im Bestand noch in der Nutzung eine Änderung stattgefunden.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sei auch nach der Überführung ins Privatvermögen eine weitergehende selbstständige Erwerbstätigkeit bis zur BVG-Grenze von CHF 22'300.00 möglich. Die Rekurrenten hielten immer noch Tiere und seien bis zum 65. Altersjahr direktzahlungsbe-rechtigt gewesen. Die landwirtschaftliche Nutzung erfolge tatsächlich noch. Folglich handle es sich vorliegend nicht um eine reine Hobbytätigkeit.

Die Änderung der Steuerschätzung könne frühestens mit der Einleitung des Verfahrens der Einzelschätzung erfolgen und nicht rückwirkend. So sei es nicht zutreffend, dass ab 2010 die landwirtschaftliche Nutzung aufgegeben worden sei. Der Betrieb sei bis Ende 2016 als Nebenerwerb selbstgenutzt worden. Demzufolge sei der Steuerwert nach § 51 Abs. 2 lit b StG nach landwirtschaftlichem Ertragswert vorzunehmen.

Die Parzelle bbb sei mit rund 600 m² mit einem landwirtschaftlichen Gebäude überbaut. Der Rest sei reine landwirtschaftliche Nutzfläche. Die Parzelle aaa mit Wohnhaus und Scheune sei dem Ortsbildschutz unterstellt, mit den entsprechenden Auflagen. Die typisch bäuerliche Liegenschaft im jetzigen Zustand solle erhalten bleiben, was natürlich wertvermindernd sei. Beide Parzellen, die ausserhalb der Bauzone lägen, seien nach wie vor dem BGG unterstellt. Die Unterstellung und das BGG würden zeigen, dass eine landwirtschaftliche Nutzung vorliege. Demzufolge seien auch bei der Schätzung die landwirtschaftlichen Kriterien massgebend.

2.2.

Im Einspracheentscheid und in der Vernehmlassung wurde vom KStA GS ausgeführt, mit der Mutation am 13. März 2018 sei das Wohnhaus auf dem Grundstück Nr. aaa in Q._____ nicht mehr nach den landwirtschaftlichen Kriterien, sondern gemäss § 51 Abs. 4 StG zum Mittel aus Verkehrswert und Ertragswert bewertet worden. Wie den Steuerakten entnommen werden könne, habe das Spezialverwaltungsgericht am 24. September 2015 entschieden, dass es sich in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern bei diesem Betrieb, infolge andauernder Verluste, ab der Steuerperiode 2010 um einen Hobbybetrieb handle und nicht um einen Nebenerwerbs- oder Vollerwerbsbetrieb im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Damit gelte diese Liegenschaft gemäss § 8 VBG ab der Steuerperiode 2010 nicht mehr als landwirtschaftlich genutzt.

Gemäss Gerichtspraxis sei die Besteuerung zum Ertragswert von der tatsächlichen landwirtschaftlichen Nutzung abhängig. Dies sei auch der Fall, wenn die Grundstücke noch Bestandteile des landwirtschaftlichen Geschäftsvermögens darstellten. Diese Voraussetzungen seien ab dem Jahr 2010 nicht mehr erfüllt gewesen, da die Pflichtigen keiner landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit mehr nachgegangen seien.

Die Qualifikation über die landwirtschaftliche Nutzung eines Grundstückes besage nichts über dessen Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen oder zum Privatvermögen des Eigentümers (§ 8 Abs. 5 VBG). Die für die Steuerperiode 1999 letztmals rechtskräftig festgelegten Werte als Landwirtschaftsbetrieb, respektive nach den landwirtschaftlichen Kriterien, müssten folglich im Rahmen einer Änderungsschätzung für die nicht mehr landwirtschaftlich genutzten Grundstücke per 2010 mutiert und nach den nichtlandwirtschaftlichen Kriterien festgelegt werden. Der Schätzungsgrund dazu laute «Landwirtschaft / Nichtlandwirtschaft (Nutzungsänderung)» und sei in der Eröffnung der neuen Werte für das Wohnhaus korrekt deklariert worden. Im Rahmen dieser Mutation des Wohnhauses sei bedauerlicherweise jedoch nicht beachtet worden, dass nicht nur das Wohnhaus, sondern sämtliche nicht mehr landwirtschaftlich genutzten Grundstücke oder Grundstücksteile nach den nichtlandwirtschaftlichen Kriterien bewertet werden müssten. Bei einem Hobbybetrieb umfasse dies auch die Ökonomiegebäude sowie die für den Hobbybetrieb genutzten Weideflächen. Im vorliegenden Fall betreffe dies die gesamte Parzelle Nr. aaa mit den Gebäuden Nr. ggg, hhh und iii sowie die Parzelle Nr. bbb mit dem Gebäude Nr. jjj. Die Parzellen Nr. ccc und eee in Q. _____ sowie die Parzellen Nr. ddd und fff in R. _____ würden jedoch weiterhin nach den landwirtschaftlichen Kriterien bewertet.

3.

Die Rekurrenten sind Eigentümer der Parzellen Nrn. aaa, bbb, ccc und eee in Q. _____ und Nrn. ddd und fff in R. _____. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist – so der Einspracheentscheid – einzig die Parzelle Nr. aaa mit den sich darauf befindenden Gebäuden (Nrn. ggg Wohnhaus, hhh Stall und iii Remise). Die weiteren Grundstücke sind – trotz Erwähnung in den Erwägungen im Einspracheentscheid – nicht Prozessgegenstand und somit hier nicht zu beurteilen.

4.

Als Einzelschätzungsgrund wurde bei der Parzelle Nr. aaa eine Nutzungsänderung angegeben (Eröffnung der neuen Schätzungswerte überbaute und unüberbaute Grundstücke vom 13. März 2018). Anstatt wie zuvor nach landwirtschaftlichen Kriterien wurde die Parzelle 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.

5.

5.1.

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

"2.

2.1.

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

2.2.

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

5.2.

5.2.1.

Das Verwaltungsgericht hat in seinem Urteil vom 10. Februar 2017 (WBE.2016.495) in allgemeiner Weise ausgeführt:

"2.

Bei der Überprüfung von Liegenschaftenschätzungen greift das Verwaltungsgericht nicht in das den Vorinstanzen zustehende schätzerische Ermessen ein. Die Beurteilung durch die Vorinstanzen korrigiert das Verwaltungsgericht nur dann, wenn der Schätzung ein unzutreffender Sachverhalt zugrunde gelegt wurde oder wenn aus der Verletzung von Normen (insbesondere den Bestimmungen der Verordnung vom 4. November 1985 über die Bewertung der Grundstücke [VBG, SAR 651.212]) bzw. allgemein anerkannten Schätzungsmethoden ein gesamthaft gesehen unrichtiges Schätzungsergebnis resultierte (vgl. ebenso die Praxis des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern, Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons

Bern vom 16. August 2006, Bernische Verwaltungsrechtsprechung [BVR] 2006, S. 551, Erw. 1).

Bei Grundstückschätzungen ergeben sich, da es sich – wie der Name schon sagt – um (blosse) Schätzungen und nicht um exakte Wertbestimmungen handelt, zwangsläufig Unschärfen (so auch Gerhard Roesch, Grundstückschätzungen, in: Aargauer Steuertagung 2008 [Tagungsordner], S. 8). Dabei werden in der Fachliteratur Abweichungen von bis zu 10 Prozent, teilweise gar bis zu 20 Prozent zwischen Schätzungen, die von verschiedenen Personen vorgenommen werden, als normal betrachtet (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/ Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 220 N 135 mit Nachweisen der Fachliteratur). Vor dem Hintergrund dieser Erkenntnis korrigiert das Verwaltungsgericht eine bei ihm angefochtene Schätzung nur, wenn diese auf einem unzutreffenden Sachverhalt beruht oder wenn es klare Normverstösse bzw. Verletzungen allgemein anerkannter Schätzungsmethoden feststellt und/oder sich Mängel der Schätzung mindestens im Umfang von 10 Prozent auf die angefochtene Schätzung auswirken (vgl. Urteile vom 29. November 2012 [WBE.2011.298] Erw. I./2., vom 21. August 2013 [WBE.2012.251] Erw. I./2. und vom 9. März 2015 [WBE.2014.291] Erw. II./3.1.)."

Schätzungen sind damit nicht einfach beim Vorliegen von systembedingten Abweichungen ("Schätzungsunschärfe") abänderbar.

5.2.2.

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

"6.

6.1.

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

6.2.

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

Das Steuerrekursgericht und das Verwaltungsgericht – letzteres mit einer Präzisierung – haben in ihrer Rechtsprechung betreffend Wesentlichkeit einer Änderung die Grenze von mindestens 10% übernommen (Entscheid

des Steuerrekursgerichts [RGE] vom 24. April 2008, 3-RV.2007.270; VGE II/42 vom 17. März 2010, WBE.2009.294, Erw. 4.1.). Nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung muss dieser Schwellenwert für das ganze infrage stehende Objekt gelten, da ansonsten eine Ungleichbehandlung von Liegenschaften mit nur einer Wohnung und grösseren Objekten in Kauf genommen würde (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.

Das KStA GS hat die Einzelschätzung mit einer Nutzungsänderung begründet. Es wurde von einer Hobbytierhaltung anstelle eines Landwirtschaftsbetriebs ausgegangen. Damit wurde eine Änderungsschätzung vorgenommen.

7.

7.1.

Das Spezialverwaltungsgericht hat im Entscheid vom 24. September 2015 den Landwirtschaftsbetrieb der Rekurrenten ab dem Jahr 2010 als Liebhaberei qualifiziert (SGE vom 24. September 2015 [3-RV.2015.35], Erw. 3). Das KStA GS hat sich auf dieses Urteil gestützt und festgehalten, dass die Liegenschaft (Q._____) gemäss § 8 VBG ab der Steuerperiode 2010 nicht mehr als landwirtschaftlich genutzt gelte und in der Folge die Schätzungsgrundlagen angepasst (Einspracheentscheid, S. 2).

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.

Trotz rechtskräftigem Entscheid über die Qualifikation der Tätigkeit der Rekurrenten als Hobbybetrieb ab dem Jahr 2010 und dem Antrag der Rekurrenten auf Überführung des Landwirtschaftsbetriebes ("Gesamtbesitz" S-Strasse 2 in Q._____) ins Privatvermögen mit Schreiben vom tt.mm. 2016 halten die Rekurrenten daran fest, auch nach dem Jahr 2010 einer landwirtschaftlichen Tätigkeit nachzugehen.

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 Unterscheidung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen ist im Steuerrecht von grundlegender Bedeutung. Wenn die Rekurrenten nun ausführen, dass sie trotz Überführung ins Privatvermögen eine landwirtschaftliche Tätigkeit in Q._____ betrieben haben, stellt dies eine widersprüchliches Aussage dar. Es geht nicht an, dass trotz Überführung ins Privatvermögen geltend gemacht wird, der Landwirtschaftsbetrieb sei fortgeführt worden, zumal schon ab 2010 ein Dauerverlustbetrieb bzw. eine Hobbytätigkeit vorlag. 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. Demnach wurde die Parzelle Nr. aaa (und die Parzelle bbb, in einem separaten Verfahren) ab dem Jahr 2010 nicht mehr landwirtschaftlich genutzt. Da es sich bei der Tätigkeit der Rekurrenten lediglich um ein Hobby handelt, sind auch die sich auf der Parzelle Nr. aaa befindenden Gebäude (Nr. ggg, hhh und iii) 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 Parzelle Nr. aaa sowie die sich darauf befindenden Gebäude vom KStA GS zu Recht nach nicht-landwirtschaftlichen Kriterien geschätzt.

10.

10.1.

Die Rekurrenten haben ihren Antrag auf Beibehaltung der landwirtschaftlichen Schätzung mit der Verneinung eines Einzelschätzungsgrundes begründet. Sie liessen mit Rekurs geltend machen, dass das Gebäude dem Ortsbildschutz unterstellt sei und sich dies wertvermindernd auswirke (Rekurs S. 5). Dieses Argument der Rekurrenten ist als Antrag zu einer Ungültigkeitsschätzung zu verstehen.

Grundsätzlich darf eine Einzelschätzung wegen einer massgebenden Änderung nicht zu einer Einzelschätzung wegen offensichtlicher Unrichtigkeit ausgedehnt werden (VGE vom 21. Dezember 2005 [WBE.2003.330]). Der

sinngemässe Antrag der Rekurrenten ist in einem separaten Verfahren zu prüfen.

10.2.

10.2.1.

Die Rekurrenten lassen ausführen, die Änderung der Steuerschätzung könne frühestens mit der Einleitung des Verfahrens erfolgen und nicht rückwirkend. Die Rekurrenten bestreiten somit den Geltungszeitpunkt der Neuschätzung.

10.2.2.

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. § 4 Abs. 2 VBG bezeichnet demgegenüber den Bewertungsstichtag bei Einzelschätzungen. Danach sind die Verhältnisse am Ende derjenigen Steuerperiode massgebend, in der die wesentliche Änderung erfolgte oder bei unrichtigen Werten die Einleitung der Neuschätzung stattfand.

10.3.

Wie bereits festgehalten (Erw. 7.1), hat das Spezialverwaltungsgericht im Entscheid vom 24. September 2015 den Landwirtschaftsbetrieb der Rekurrenten ab dem Jahr 2010 als Liebhaberei qualifiziert (SGE vom 24. September 2015 [3-RV.2015.35], Erw. 3). Die Änderung der Grundstücksnutzung ist im Jahr 2010 geschehen. Das KStA GS war somit gemäss § 218 Abs. 2 StG befugt, die Schätzungswerte der Parzelle Nr. aaa in Q. _____ (rückwirkend) ab dem Jahr 2010 neu festzulegen.

10.4.

Weitere die Änderungsschätzung betreffende Faktoren liessen die Rekurrenten nicht bestreiten. Die vom KStA GS aufgrund der Nutzungsänderung vorgenommene Einzelschätzung ist als angemessen zu beurteilen. Dementsprechend ist der Rekurs abzuweisen. Der Eigenmietwert (gültig ab 1. Januar 2010) bleibt unverändert bei CHF 11'956.00, der Vermögenssteuerwert bei CHF 329'100.00.

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 200.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 800.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin 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, Obere Vorstadt 37, 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, 27. Juni 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard