

3-RV.2023.126

P 11

Urteil vom 23. Januar 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Lämmli Richterin Sramek Gerichtsschreiber Ceni
-----------	--

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 20. Juni 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. August 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 160'500.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 1'652'000.00 veranlagt. Dabei wurden Schuldzinsen von CHF 7'384.00 aufgerechnet und die Photovoltaikanlage mit einem vom Kantonalen Steueramt, Sektion Grundstückschätzung (KStA GS), geschätzten Vermögenssteuerwert von CHF 616'875.00 erfasst.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 22. August 2022 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 24. September 2022 Einsprache. Mit Einsprache wurde beantragt, dass die Photovoltaikanlage nicht über den Steuerwert der Liegenschaft zu erfassen sei. Dieser liege über den Anlagekosten und verletze somit zwingendes Obligationenrecht. Zudem wurde beantragt, auf die Aufrechnung der Schuldzinsen sei zu verzichten.

3.

Der leitende Landwirtschaftsexperte (LE) des Kantonalen Steueramtes (KStA) erstattete am 25. November 2022 im Auftrag der Steuerkommission Q._____ einen Bericht.

4.

Mit Schreiben vom 27. Dezember 2022 nahmen die Rekurrenten zum Bericht des KStA LE Stellung.

5.

Am 20. Juni 2023 fand eine Einspracheverhandlung statt.

6.

Mit Entscheid vom 20. Juni 2023 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF 154'400.00 festgesetzt. Das steuerbare Vermögen verblieb bei CHF 1'652'000.00. Die Anträge im Zusammenhang mit der Photovoltaikanlage wurden abgewiesen. Der Antrag betreffend der Aufrechnung der Schuldzinsen wurde teilweise gutheissen.

7.

Den Einspracheentscheid vom 20. Juni 2023 (Zustellung am 1. September 2023) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 29. September 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragen:

"(...)

Das steuerbare Einkommen bei den Kantons- und Gemeindesteuern **2018** ist mit CHF 157'015.00 und das steuerbare Vermögen mit CHF 1'455'005.00 festzulegen.

(...)."

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

8.

Das Gemeindesteueramt Q._____ (GStA Q._____) und das KStA beantragen die Abweisung des Rekurses.

9.

A._____ und B._____ haben eine Replik erstattet.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim GStA Q._____ und beim KStA GS weitere Abklärungen vorgenommen.

11.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Verfahrens 3-RV.2023.127 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019 in Sachen der Rekurrenten beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Der Rekurrent führte im Jahr 2018 als selbständig Erwerbender einen Landwirtschaftsbetrieb. Er generierte auch Einnahmen aus dem Verkauf von mit einer Photovoltaikanlage erzeugtem (ohne Eigennutzung) Strom.

2.2.

Das KStA GS setzte den Vermögenssteuerwert der Photovoltaikanlage mit Verfügung vom 9. November 2017 auf CHF 616'875.00 fest. Dabei wurde von einer "Installierten Leistung kWp 411.25" und einem Wertansatz pro kWp von CHF 1'500.00 ausgegangen (vgl. Formular "Bewertung von Photovoltaikanlagen und Sonnenkollektoren" vom 9. September 2017). Die Verfügung vom 9. November 2017 ist in Rechtskraft erwachsen.

3.

3.1.

Im Veranlagungsverfahren wurde die Photovoltaikanlage gestützt auf die rechtskräftige Verfügung des KStA GS vom 9. November 2017 (Grundstücksschätzung) mit einem Steuerwert von CHF 616'875.00 erfasst.

3.2.

Die Vorinstanz forderte die Rekurrenten im Veranlagungsverfahren mit Schreiben vom 2. April 2020 auf, unter anderem die "Belege Schuldzinsen gem. Konto 6002" einzureichen. Die Rekurrenten reichten daraufhin unter anderem für den Nachweis der Schuldzinsen an die Eltern des Rekurrenten einen Auszug aus deren Steuererklärung 2018 ein. Den Rekurrenten wurde im Veranlagungsverfahren Schuldzinsen von CHF 7'384.00 aufgerechnet.

3.3.

3.3.1.

Mit Einsprache machten die Rekurrenten betreffend der Aufrechnung der Schuldzinsen von CHF 7'834.00 geltend, dass aus der Buchhaltung sowie der Steuererklärung eindeutig hervorgehe, dass es sich um ein darlehensfinanziertes Wohnrecht handle. Dieses Wohnrecht sei im Kaufvertrag vom tt.mm. 2003 klar geregelt worden. Gemäss Kaufvertrag sei den Eltern des Rekurrenten ein Wohnrecht eingeräumt worden. Dieses Wohnrecht sei mit einem Darlehen von CHF 185'000.00 bewertet und beim Kauf des Hofes

an den Kaufpreis angerechnet worden. Die Darlehenshöhe sei im Jahr 2003 so festgelegt worden, dass der Schuldzins dem Eigenmietwert inklusive Nebenkosten der wohnrechtsbelasteten Liegenschaft entsprochen habe. Aus dem Hofübergabebericht, welcher Basis für den Kaufvertrag vom tt.mm. 2003 gebildet habe, gehe folgendes hervor:

Jährlicher Mietwert	CHF 5'914.00
Strom	CHF 580.00
Wasser	CHF 190.00
Heizung	CHF 700.00
Wert pro Jahr	CHF 7'384.00

Die Buchungen in der Erfolgsrechnung 2019 (recte: 2018) seien gemäss Kaufvertrag bzw. Hofübergabebericht erfolgt. Das Darlehen werde über die Jahre nicht amortisiert und müsse vollständig zurückbezahlt werden. Der Wert des Wohnrechtes sei somit völlig losgelöst von einer allfälligen Lebenserwartung der Eltern festgesetzt worden. Weiter wird festgehalten, dass das Wohnrechtsdarlehen weder amortisiert noch sonst wie verbraucht werde, weshalb für eine Aufrechnung der Wohnrechtsschuldzinsen absolut kein Platz bestehe. Handelsrechtlich seien sämtliche Buchung zu erfassen. Eine Verrechnung ohne Buchung sei nicht zulässig.

Weiter wurde mit der Einsprache geltend gemacht, dass es sich bei der Solaranlage um eine Aufdachanlage handle, welche gemäss Bundesgerichtsurteil vom 16. September 2019 (2C_510/2017) als bewegliches Vermögen zu qualifizieren sei. Weiter sei in diesem Urteil festgehalten worden, dass der Vermögenssteuerwert von Photovoltaikanlagen nicht über den Vermögenssteuerwert der Liegenschaft erfasst werden müsse. Im Gegensatz zu Liegenschaften, welche über die Jahre in der Regel an Wert gewinnen, sei eine Photovoltaikanlage nach ca. 25 Jahren wertlos. Der Wirkungsgrad der Solarpanels nehme mit zunehmendem Alter ab. Aufgrund des technischen Fortschrittes würden die verbauten Panels ebenso laufend an Wert verlieren. Ein Weiterverkauf der verbauten Panels sei kaum möglich oder nur zu einem sehr tiefen Preis.

Bei der Photovoltaikanlage handle es sich unbestrittenermassen um Geschäftsvermögen. Gemäss Art. 960 ff. OR dürfe handelsrechtlich die erstmalige Bewertung maximal zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfolgen. Der Vermögenssteuerwert gemäss Schätzung des KStA liege jedoch über den gesamten Investitionskosten von CHF 613'024.00. Der nutzungs- und altersbedingten Wertverlust müsse durch Abschreibungen berücksichtigt werden. Aufgrund der Wertverminderung der Photovoltaikanlage über die Jahre werde die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Steuerwert gemäss Liegenschaftsschätzung jedes Jahr grösser. Damit werde zwingendes Obligationenrecht verletzt. Abschliessend wurde geltend gemacht, dass für die Photovoltaikanlage per 31. Dezember 2018

anstelle des Vermögenssteuerwertes gemäss Schätzung des KStA GS vom 9. November 2017 der Buchwert mit CHF 419'000.00 zu berücksichtigen sei.

3.3.2.

In seinem Bericht hielt der LE KStA fest, dass die geltend gemachten Schuldzinsen im Zusammenhang mit dem Wohnrechtsdarlehen von CHF 7'384.00 trotz Aktenergänzung nicht vollständig belegt worden seien. Gemäss den eingereichten Erklärungen sei ein Schuldzins von CHF 5'914.00 (in der Höhe des Mietzinses; vgl. Konto 3705) belegt worden. Bei den als Schuldzinsen deklarierten Nebenkosten könne gemäss Kaufvertrag keine Verbindung zum Mietwert hergestellt werden. Dabei handle es sich schliesslich um Lebenshaltungskosten der Eltern und nicht um Geschäftsaufwand der Rekurrenten. Daher sei die Aufrechnung von CHF 7'384.00 um CHF 5'914.00 auf CHF 1'470.00 zu reduzieren.

Betreffend des Vermögenssteuerwertes der Photovoltaikanlage wurde ausgeführt, dass mit dem erwähnten Bundesgerichtsurteil nicht beurteilt worden sei, ob eine Photovoltaikanlage über den Steuerwert einer Liegenschaft erfasst werden dürfe. Das Bundesgericht habe lediglich festgestellt, dass der Besteuerung einer Aufdach-Photovoltaikanlage als bewegliches Vermögen keine bundesrechtlichen Rechtsgrundlagen entgegenstünden. Für das Steuerjahr 2018 liege eine rechtgültige Steuerschätzung vor, welche nicht Bundesrecht widerspreche. Der Steuerwert der Photovoltaikanlage liege zwar tatsächlich mit CHF 616'875.00 über den verbuchten Anlagekosten von CHF 613'024.00. Die geringe Differenz von lediglich CHF 3'851.00 könne jedoch vernachlässigt werden.

3.3.3.

Mit ihrer Stellungnahme zum Bericht des KStA LE machten die Rekurrenten erneut geltend, dass aus dem Hofübergabebericht klar hervorgehe, dass der Schuldzins inklusive Strom, Wasser und Heizung berechnet worden sei und Basis des Wohnrechtes im Kaufvertrag gebildet habe. Somit würden die CHF 7'384.00 dem Mietwert inklusive Nebenkosten entsprechen. Die Rekurrenten hätten als Hofübernehmer das Darlehen von CHF 185'000.00 unter der Bedingung, die Wohnung inklusive Nebenkosten als Gegenleistung zu den Schuldzinsen zur Verfügung zu stellen, erhalten. Ob und wie die Eltern des Rekurrenten den Zins von CHF 7'384.00 deklariert hätten, spiele bei den Rekurrenten keine Rolle, da es sich bei den Eltern des Rekurrenten um ein eigenes Steuersubjekt handle.

Weiter wird ausgeführt, dass die Rekurrenten mit Verfügung vom 9. Juni 2022 neue Schätzwerte für den Landwirtschaftsbetrieb erhalten hätten. Dieses Vorgehen zeige die fehlerhafte Berücksichtigung der Photovoltaikanlage in den Steuerperioden 2018 und 2019.

3.3.4.

Die Vorinstanz verweist in ihrem Einspracheentscheid im Wesentlichen auf den Bericht des LE KStA vom 25. November 2022. Die Aufrechnung der Schuldzinsen wurde von CHF 7'384.00 um CHF 5'914.00 auf CHF 1'470.00 reduziert. Zur Besteuerung der Photovoltaikanlage als Vermögen wurde festgehalten, eine Differenz zwischen dem Steuerwert und den verbuchten Anlagekosten sei systembedingt möglich, da für die Vermögenssteuer der Steuerwert gemäss Steuerschätzung und nicht der Einkommenssteuerwert massgebend sei.

3.4.

3.4.1.

Mit Rekurs halten die Rekurrenten an die Ausführungen im Einspracheverfahren fest. Ergänzend führen sie betreffend der Aufrechnung der Schuldzinsen aus, dass die Situation bei den Nebenkosten identisch wie bei der Miete sei. Die Nebenkosten der Eltern des Rekurrenten seien ebenfalls mit dem geschuldeten Darlehenszins verrechnet worden. Dies sei in der Jahresrechnung entsprechend verbucht worden. Bei den Nebenkosten für die von den Eltern des Rekurrenten benutzte Wohnung handle es sich um private Lebenshaltungskosten der Eltern, weshalb für eine Aufrechnung bei den Rekurrenten kein Grund bestehe. Dieses Vorgehen sei seit der Hofübergabe per 1. Januar 2003 sowie explizit in den Steuerperioden 2017 und 2019 von den Steuerbehörden anerkannt worden.

Weiter führen die Rekurrenten aus, die Tatsache, dass für die Berechnung der Steuerwertes auf die Leistung der Photovoltaikanlage abgestellt werde, führe zu Verwerfungen. Es werde völlig ausser Acht gelassen, dass bei grösseren Anlagen die Kosten pro gebaute kWp tiefer seien als bei kleinen Anlagen. Der Vermögenssteuerwert gemäss Schätzung des KStA GS liege sogar über den gesamten Investitionskosten. Eine Verrechnung oder Kompensation mit dem Steuerwert des Gebäudes sei unzulässig, da die Aufdachanlage ohne funktionelle Beeinträchtigung des Gebäudes entfernt werden könnte. In der Zwischenzeit habe der Kanton Aargau für die Vermögensbesteuerung von Photovoltaikanlagen eine Praxisänderung vorgenommen. So würden Photovoltaikanlagen ohne Eigennutzung der Stromproduktion nicht mehr via Grundstückschätzung bzw. dem daraus resultierenden Steuerwert besteuert, sondern mit dem Einkommenssteuerwert. Dies unterstreiche die erwähnte Schwachstelle der bisher pauschalen Schätzung aufgrund der Leistung. Die neue Praxis sei bereits ab der Steuerperiode 2017 anzuwenden. Für den Fall, dass eine vorgezogene Praxisänderung verweigert werde, seien die gesetzlichen Normen einer ordnungsgemäss geführten Jahresrechnung einzuhalten. Da es sich vorliegend bei der Photovoltaikanlage um Geschäftsvermögen handle, sei für die Bewertung das Obligationenrecht massgebend. Die Steuerbehörde habe vorliegend ausser Acht gelassen, dass die Aktiven höchstens zu den Anschaffungskosten zu bilanzieren und die nutzungs- und altersbedingten

Wertverluste mittels Abschreibungen zu berücksichtigen seien. Die erfolgswirksamen Abschreibungen auf der Solaranlage sowie der Buchwert der Solaranlage per 31. Dezember 2018 sei vom KStA anerkannt worden. Der Buchwert entspreche somit dem Einkommenssteuerwert. Es sei daher anstelle des Vermögenssteuerwertes von CHF 616'875.00 der Einkommenssteuerwert von CHF 419'000.00 zu berücksichtigen.

3.4.2.

In seiner Vernehmlassung bringt das KStA vor, das im Rekurs zitierte Bundesgerichtsurteil enthalte lediglich eine Kann-Formulierung. Es gebe daher keinen Grund, dieses Urteil auf alle offenen Fälle anzuwenden, auch wenn sich das KStA entschieden habe, einen Praxiswechsel zu vollziehen und Photovoltaikanlagen mit der Neuschätzung ab 1. Januar 2021 nicht mehr im Steuerwert der Liegenschaft zu schätzen. Daraus könne aber nichts zu Gunsten der Rekurrenten für die Vorjahre abgeleitet werden.

Weiter führt das KStA aus, gemäss Kaufvertrag werde der Eigenmietwert und der Darlehenszins miteinander verrechnet (ohne Nebenkosten). Dies entspreche auch der Meinung der Eltern des Rekurrenten, welche den vollen Eigenmietwert versteuern, dafür den gemäss Kaufvertrag verrechneten Darlehenszins von CHF 5'914.00 aber nicht deklarieren würden.

3.4.3.

Die Rekurrenten halten in ihrer Replik an den im Einspracheverfahren und im Rekurs gemachten Ausführungen fest. Betreffend der Aufrechnung der Schuldzinsen machen die Rekurrenten ergänzend geltend, dass sich der Mietzins von CHF 5'914.00 auch in der Ertragswertschätzung des Schweizerischen Bauernverbandes von 2003, welche anlässlich der Hofübergabe erstellt worden sei, finde. Nach der Meinung der Vertragsparteien entspreche der Darlehenszins dem Mietwert inklusiv den Nebenkosten. Der Hofübergabebericht sowie die zugrundliegende Ertragswertschätzung würden diesen Sachverhalt untermauern. Die unpräzise Bezeichnung des Notars im Kaufvertrag mit "Eigenmietwert" dürfe den Parteien nicht zur Last gelegt werden. Massgebend sei stets der wirkliche Wille der Vertragsparteien. Weiter führen die Rekurrenten aus, dass die Verbuchung (Miete, Strom, Wasser und Heizung) seit dem Jahr 2003 in jeder Erfolgsrechnung gleich vorgenommen worden sei. Obwohl das KStA beinahe jedes Jahr die Buchhaltung mit dem Einverlangen der Kontendetails detailliert überprüft habe, habe es bis zur Steuerperiode 2017 (recte: 2018) nie eine Beanstandung gegeben. Dies weise auf ein widersprüchliches Verhalten der Steuerbehörden hin.

4.

Die Rekurrenten beantragen mit Rekurs, das steuerbare Einkommen auf CHF 157'015.00 festzulegen. Damit beantragen die Rekurrenten eine Höherveranlagung gegenüber dem im Einspracheentscheid festgesetzten

steuerbaren Einkommen von CHF 154'432.00. Aufgrund fehlendem Rechtsschutzinteresses wäre daher vorliegend auf den Antrag betreffend das steuerbare Einkommen nicht einzutreten. Aus der Begründung im Rekurs geht jedoch eindeutig hervor, dass die Rekurrenten eine Reduktion in Höhe der Aufrechnung der Schuldzinsen von CHF 1'470.00 beantragen wollten. Insofern ist davon auszugehen, dass den Rekurrenten bei der Formulierung des Antrages irrtümlich ein Fehler unterlaufen ist und sie ein steuerbares Einkommen von CHF 152'962.00 (CHF 154'432.00 - CHF 1'470.00) beantragen wollten. Folglich wird auch insoweit auf den Rekurs eingetreten.

5.

5.1.

5.1.1.

Mit Kaufvertrag mit Wohnrechtsbegründung vom tt.mm. 2003 verkaufte C._____ (Vater) den Landwirtschaftsbetrieb (Grundstücke ohne Inventar) für CHF 850'000.00 an den Rekurrenten (Sohn). Der Kaufpreis wurde durch Übernahme der Hypothekarschuld von CHF 450'000.00, einem Lohn Guthaben des Rekurrenten gegenüber seinem Vater C._____ von CHF 95'000.00, einem Wohnrechts-Darlehen von CHF 185'000.00 und einem Verkäufer-Darlehen von CHF 120'000.00 getilgt. Die Darlehensgewährung erfolgte in Abgeltung eines lebenslänglichen Wohnrechts zu Gunsten der Eltern des Rekurrenten (Ziff. IV. des Kaufvertrages). Gemäss Ziff. IV.5. des Kaufvertrages wurde der Gegenwert des Wohnrechts von den Parteien einvernehmlich auf CHF 185'000.00 festgelegt. Das Wohnrecht ist gemäss Kaufvertrag insofern entgeltlich (und das Darlehen verzinslich), als Eigenmietwert und Darlehenszins (identisch) miteinander verrechnet und getilgt werden (vgl. Ziff. IV.5. des Kaufvertrages).

5.1.2.

Für die Bestimmung der Darlehenshöhe wurde gemäss Hofübergabebericht auf folgende Berechnung abgestützt:

	"Wohnhaus Nr. aaa
Jährlicher Mietwert	5'914.--
Wert der Nebenkosten pro Jahr	
- Strom (Fr. 290.--/pro Person und Jahr)	580.--
- Wasser (Fr. 95.--/pro Person und Jahr)	190.--
- Heizung (Fr. 85.--/pro RE u. Jahr)	<u>700.--</u>
Wert pro Jahr gerundet	7'384.--
 Darlehensgrösse bei 4% (Wert x 100 / Zinsfuss)	 185'000.--
RE = Raumeinheit"	

5.1.3.

Aus der Buchhaltung ist ersichtlich, dass die Miete von CHF 5'914.00 (vgl. Konto 3705 und 6002), Kosten für Strom von CHF 580.00 (vgl. Konto 6400

und 6002), Kosten für Wasser von CHF 190.00 (vgl. Konto 6430 und 6002) sowie Kosten für Holz (= Heizkosten) von CHF 700.00 (vgl. 6420 und 6002) mit dem Darlehensschuldzins verrechnet worden sind.

5.2.

Aus dem Kaufvertrag allein geht zwar nicht eindeutig hervor, dass der Schuldzins dem Eigenmietwert inklusive Nebenkosten der wohnrechtsbelasteten Liegenschaft entspricht. Hingegen wurden mit dem Hofübergabebericht und insbesondere mit den erwähnten Buchungen Schuldzinsen von CHF 7'384.00 bestätigt. Davon ist die Vorinstanz offensichtlich auch im Einspracheverfahren 2019 ausgegangen, wo die Schuldzinsen in voller Höhe anerkannt wurden. Insofern ist festzuhalten, dass – entgegen der Ansicht der Vorinstanz – die im Einspracheverfahren nicht anerkannten Schuldzinsen von CHF 1'470.00 belegt werden konnten. Auf die Aufrechnung von CHF 1'470.00 ist daher zu verzichten.

5.3.

Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als begründet und ist gutzuheissen. Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen reduziert sich von CHF 154'432.00 um CHF 1'470.00 auf CHF 152'962.00, gerundet CHF 152'900.00.

5.4.

Nicht zu beurteilen ist an dieser Stelle, ob die Schuldzinsen von den Eltern des Rekurrenten in ihrer Steuererklärung korrekt deklariert und von der Vorinstanz korrekt erfasst wurden.

6.

6.1.

6.1.1.

Art. 2 Abs. 1 lit. a StHG verpflichtet die Kantone, eine Vermögenssteuer zu erheben. Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen (§ 46 Abs. 1 StG). Steuerbar sind danach alle Aktiven, soweit sie nicht durch besondere gesetzliche Vorgabe von der objektiven Steuerpflicht ausgenommen sind. Es gilt somit ein Vermögensbegriff, der vom Grundsatz der Gesamtvermögensbesteuerung geprägt ist und dem Gedanken der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht. Er umfasst sämtliche einer Person zivilrechtlich zustehenden und rechtlich realisierbaren geldwerten Rechte an Sachen sowie an Forderungen und Beteiligungen, seien sie dinglicher oder obligatorischer Natur, unabhängig davon, ob es sich um privates oder geschäftliches, bewegliches oder unbewegliches Vermögen handelt (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 1. Mai 2012 [2C_337/2011]).

6.1.2.

Es ist unbestritten, dass die Photovoltaikanlage der Vermögensbesteuerung unterliegt. Umstritten ist, ob diese als bewegliches oder unbewegliches Vermögen zu erfassen ist.

6.2.

6.2.1.

Die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben für die Ausgestaltung der kantonalen Vermögenssteuern sind in Art. 13 f. StHG statuiert. Sie belassen den Kantonen erhebliche Freiräume, sodass unterschiedliche kantonale Regelungen und Auslegungen möglich sind (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 46 StG N 2). So können auch die Kantone frei darüber entscheiden, welche Vermögenswerte im Rahmen einer allfälligen amtlichen Bewertung erfasst werden und welche im ordentlichen Steuerklärungsverfahren.

6.2.2.

In seinem Urteil vom 16. September 2019 (2C_510/2017) hatte das Bundesgericht zu entscheiden, ob die Qualifikation einer additiven Photovoltaikanlage (Aufdachanlage), deren produzierter Strom vollständig verkauft wurde, als bewegliches Vermögen Bundesrecht widerspricht. Dabei kam es zum folgenden Schluss:

"9. Zusammenfassend ergibt sich Folgendes: Die harmonisierte Vermögenssteuer kennt einen abschliessenden Begriff für das Vermögen. Art 13 f. StHG räumen den Kantonen hingegen einen grossen Spielraum ein, wie sie die steuerbaren Vermögenswerte bewerten und ob sie Vermögenswerte im Zusammenhang mit Grundstücken einer allfälligen amtlichen Bewertung unterstellen. Die strittige Regelung des Kantons Bern ([Art. 52 Abs. 1 lit. a StG/BE]) knüpft zwar an Art. 642 ZGB an. Als subsidiäres kantonales Rechts ist die Anwendung dieser Norm vom Bundesgericht aber nur unter Willküraspekten zu prüfen. Das Verwaltungsgericht hat die Photovoltaik-Anlage in Bezug auf die amtliche Bewertung von Grundstücken als beweglichen Gegenstand und nicht als Bestandteil des Gebäudes qualifiziert. Dies erscheint nicht als völlig unhaltbar. Der angefochtene Entscheid erweist sich somit als bundesrechtskonform."

Demnach ist die Qualifikation von additiven Photovoltaikanlagen (Aufdachanlage), welche keine innere Verbindung zum Gebäude aufweisen, als bewegliches Vermögen bundesrechtskonform. Eine andere Betrachtungsweise wurde damit jedoch nicht ausgeschlossen.

6.2.3.

Bis zum 31. Dezember 2020 verfolgte das KStA GS als zuständige Schätzungsbehörde die Praxis, dass für die Bestimmung des Vermögenssteuerwertes einer Photovoltaikanlagen auf deren Leistung abgestellt wurde. Per 1. Januar 2021 erfolgte eine Praxisänderung betreffend die Vermögensbesteuerung von Photovoltaikanlagen. Die neue Praxis stützt sich auf das Analysepapier zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen in um-

weltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen der Schweizerischen Steuerkonferenz (Analysepapier SSK), welches die Erwägungen des Bundesgerichtsurteiles vom 16. September 2019 berücksichtigt. Demnach wird zwischen Indachanlagen und Aufdachanlagen unterschieden.

Bei Indachanlagen handelt es sich um Anlagen, welche fest mit einem Gebäude verbunden sind. Da sie nicht abgebaut werden können, ohne dass das Gebäude danach ergänzt werden muss, stellen sie grundsätzlich Gebäudebestandteile dar. Indachanlagen sind gemäss dem Analysepapier SSK und der neuen Praxis in der Grundstückschätzung zu berücksichtigen.

Bei den Aufdachanlagen hingegen kommt es gemäss Analysepapier SSK darauf an, ob eine innere Verbindung mit dem Gebäude besteht. Bei Photovoltaikanlagen, bei denen der Solarstrom im Gebäude gespeichert wird oder das Gebäude primär mit dem eigenen Strom versorgt und nur der überschüssige Strom ins Netz verkauft wird, wird von einer inneren Verbindung ausgegangen. Daher stellen diese Anlagen ebenfalls Grundstücksbestandteile dar und sind in der Grundstückschätzung zu berücksichtigen. Bei Aufdachanlagen, welche auf ein Gebäude aufgeschraubt sind, aber nicht dessen Energieversorgung dienen, stellen hingegen keine Gebäudebestandteile dar. Diese Anlagen sind gemäss dem Analysepapier SSK und der neuen Praxis des KStA GS als bewegliches Vermögen in der Veranlagung der Eigentümer und folglich nicht in der Grundstückschätzung zu berücksichtigen.

7.

7.1.

Vorliegend handelt es sich um eine additive Photovoltaikanlage ohne Gebäudeanschluss, welche gemäss alter Praxis als unbewegliches und gemäss neuer Praxis als bewegliches Vermögen zu qualifizieren ist.

7.2.

Im Zeitpunkt der Verfügung des KStA GS vom 9. November 2017 galt zweifelsfrei noch die alte Praxis. Die Photovoltaikanlage durfte vom KStA GS zu Recht als Teil des unbeweglichen Vermögens – unter Abstellen auf die Leistung der Photovoltaikanlage – geschätzt werden. Die definitive Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 wurde den Rekurrenten mit der Veranlagungsverfügung vom 22. August 2022 – und somit nach der Praxisänderung per 1. Januar 2021 – eröffnet. Es ist folglich zu prüfen, ob die neue Praxis im Veranlagungsverfahren der Rekurrenten anzuwenden gewesen wäre.

7.3.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist eine geänderte Praxis sofort und überall anzuwenden. Eine Praxisänderung gilt demnach nicht nur

für künftige, sondern für alle im Zeitpunkt der Änderung noch hängigen Fälle (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 28. März 2022 [1C_646/2020]).

7.4.

Auch wenn die durch das KStA GS verfügten Schätzungen für Veranlagungsbehörden verbindlich und nur im Rahmen einer Abänderungs- oder Unrichtigkeitsschätzung im Sinne von § 218 Abs. 2 StG abänderbar sind, war im Zeitpunkt der Eröffnung der Veranlagungsverfügung die neue Praxis des KStA zur Bewertung von Aufdachanlagen ohne Gebäudeanschluss wirksam. Damit war die für die Bewertung und Veranlagung von beweglichem Vermögen zuständige Vorinstanz gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung verpflichtet die neue Praxis unmittelbar anzuwenden und entgegen der Verfügung des KStA GS vom 9. November 2017 die Photovoltaikanlage als bewegliches Vermögen zu erfassen.

7.5.

Bewegliches Geschäftsvermögen ist zum Einkommenssteuerwert zu bewerten (§ 48 Abs. 1 StG). Bei Buchführenden entspricht der Einkommenssteuerwert grundsätzlich dem Buchwert der Gegenstände. Vorliegend betrug der Buchwert der Photovoltaikanlage per 31. Dezember 2018 CHF 419'000.00. Gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip ist die handelsrechtliche Bilanz, welche den handelsrechtlichen Vorschriften entspricht, für die steuerliche Gewinnermittlung und die Steuerbilanz verbindlich, soweit nicht eine steuerliche Korrekturvorschrift eingreift (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 23. Januar 2020 [2C_57/2018], Erw. 6.2., mit zahlreichen Hinweisen). Vorliegend sind keine zu beachtenden steuerlichen Korrekturvorschriften ersichtlich. Insofern ist die Photovoltaikanlage als bewegliches Geschäftsvermögen mit einem Buchwert von CHF 419'000.00 zu berücksichtigen.

7.6.

Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als begründet und ist gutzuheissen. Das steuerbare Vermögen reduziert sich von CHF 1'652'880.00 um CHF 197'875.00 (CHF 616'875.00 [Vermögenssteuerwert gemäss Schätzung KStA GS] - CHF 419'000.00 [Buchwert]) auf CHF 1'455'005.00, gerundet 1'455'000.00.

8.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rekurrenten auch die im Einspracheverfahren nicht anerkannten Schuldzinsen von CHF 1'470.00 belegt haben. Auf deren Aufrechnung ist folglich zu verzichten. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung hatte die Vorinstanz die neue Praxis des KStA GS betreffend der Besteuerung von additiven Photovoltaikanlagen unmittelbar anzuwenden und die Photovoltaik als bewegliches Vermögen mit einem Buchwert von CHF 419'000.00 zu berücksichtigen. Der Rekurs erweist sich insgesamt als begründet und ist gutzuheissen. Das steuerbare

und satzbestimmende Einkommen reduziert sich von CHF 154'432.00 um CHF 1'470.00 auf CHF 152'962.00, gerundet CHF 152'900.00. Das steuerbare und satzbestimmende Vermögen reduziert sich von CHF 1'652'880.00 um CHF 197'875.00 auf CHF 1'455'005.00, gerundet CHF 1'455'000.00.

9.

Bei diese Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare und satzbestimmende Einkommen auf CHF 152'900.00 und das steuerbare und satzbestimmende Vermögen auf CHF 1'455'000.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

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

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, 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, 23. Januar 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni