

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.39 vom 23. November 2022

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2022-11-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2022.39

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.39 du 23 novembre 2022

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.39 del 23 novembre 2022

Erwägungen

E. 1

A. und B. sind Eigentümer der Liegenschaften Q., Parzellen Nrn. aaa (Maschinen- und Pferdeausbildungshalle; AGV Nr. bbb) und ccc (Pferdestall, AGV Nr. ddd; Ökonomiegebäude AGV Nr. eee; Einfamilienhaus, AGV Nr. fff; Viehunterstand, AGV Nr. ggg), X-Strasse 1, Q..

E. 1.1

Der Rekurs betreffend die Parzelle Nr. aaa wird abgewiesen.

E. 1.2

Der Rekurs betreffend die Parzelle Nr. ccc wird teilweise gutgeheissen. Der Eigenmietwert pro Jahr wird auf CHF 23'327.00 festgesetzt. Der Vermögenssteuerwert beträgt CHF 933'400.00. 2. Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen. 3. Es wird eine Parteientschädigung von CHF 3'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet. Zustellung an: die Vertreterin der Rekurrenten (2) das Kantonale Steueramt das Gemeindesteuernamt 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

E. 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.

E. 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 all- gemeinen Schätzung ab. Dementsprechend ist, wenn sich die Frage nach der Durchführung sowohl einer Änderungsschätzung als auch einer Un- richtigkeitsschätzung 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 Unrichtig- keitsschätzung geht in diesem Sinne sachlogisch der Änderungsschät- zung vor). Daher ist hier zunächst zu prüfen, ob dem Begehren um Durch- führung einer Unrichtigkeitsschätzung hätte entsprochen werden müssen."

E. 3

Gegen die Verfügungen vom 15. September 2020 erhoben B. und A. mit Schreiben vom 12. November 2020 Einsprache. Sinngemäss wurde die Reduktion des Eigenmietwertes und des Vermögenssteuerwertes der Par- zellen Nrn. aaa und ccc beantragt.

E. 3.1.1

Die Parz. Nr. aaa umfasst 3'093 m² (Gebäude: 685 m²; Strasse/Weg: 67 m²; übrige befestigte Fläche: 402 m²; Acker, Wiese, Weide, 1'527 m²; Gartenanlage: 412 m²). Sie ist mit dem Gebäude Nr. bbb überbaut. Beim Gebäude handelt es sich gemäss AGV-Meldung vom 17. Februar 2020 (Druckdatum) um eine "Pferdeausbildungshalle/Remise". Der Eigenmiet- wert wurde vom KStA GS auf CHF 9'991.00 und der Vermögenssteuerwert auf CHF 386'400.00 geschätzt (Verfügung vom 16. Oktober 2020).

E. 3.1.2

Die Parz. Nr. ccc hat eine Fläche von 7'296 m² (Gebäude: 1'313 m²; Strasse/Weg 1'000 m²; übrige befestigte Fläche: 1'307 m²; Acker, Wiese, Weide: 2'156 m²; Gartenanlage: 1'520 m²). Auf ihr stehen die Gebäude Nr. eee (Ökonomiegebäude: 735 m²), Nr. ddd (Pferdestall: 365 m²), Nr. ggg (Viehunterstand: 45 m²) und Nr. fff (Einfamilienhaus: 168 m²). Der Eigen- mietwert wurde vom KStA GS auf CHF 45'518.00 (Einfamilienhaus: Eigen- mietwert CHF 25'599.00 [Kolonne 1] und für die übrige Nutzung: Eigen- mietwert CHF 19'919.00 [Kolonne 2]) und der Vermögenssteuerwert auf CHF 1'281'400.00 (Einfamilienhaus: CHF 614'900.00 [Kolonne 1]; Rest CHF 666'500.00 [Kolonne 2]) geschätzt (Verfügung vom 16. Oktober 2020).

E. 3.2

In der Einsprache gegen die Schätzungen der Parz. Nrn. aaa und ccc wurde ausgeführt, die geschätzten Eigenmietwerte seien mit dem Pferde- hof und seiner Lage unmöglich zu erzielen. Die Parz. Nrn. aaa und ccc

- 6 - lägen in der Spezialzone für gewerbliche Pferdehaltung. Die Pensions- preise für die Pferde seien bereits am obersten Limit. Der halb überdeckte Reit-/Ausbildungsplatz auf der Parz. Nr. ccc lasse sich wegen der Reithal- len in R. und S. nur schwer an auswärtige Personen vermieten. Es gebe keinerlei Anfragen. Bei Regen werde der nicht überdachte Teil sofort un- brauchbar, was bei Starkregen auch für den überdachten Teil gelte. Bei einer geschlossenen, voll überdeckten Halle seien Mieten von CHF 20.00 bis CHF 25.00 pro Benutzung üblich. 2/3 des Raumes, welcher an den Aus- bildungsplatz anschliesse, sei an einen Landwirt für CHF 1'500.00 pro Jahr vermietet. Es sei nicht nachvollziehbar wie für den gesamten Raum eine Miete von insgesamt CHF 13'200.00 erzielt werden könnte.

E. 3.3.1

Im Einspracheentscheid betreffend die Parz. Nr. aaa wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Teilbereich der nutzbaren, überdachten Fläche werde unverändert in der Schätzung übernommen, auch wenn geltend gemacht werde, dass die Fläche für die Zufahrt zur Remise als Wendeplatz benötigt werde. Der gesamte Mietwert für das Grundstück wurde auf CHF 11'269.00 festgesetzt. Die Position "44.2 Zusätzlicher Mietwert" werde von CHF 15'600.00 auf CHF 2'180.00 reduziert, was dem Wertanteil für drei eigene Pferde entspreche. Die Position "49 Fremdmiete" wurde von CHF 14'400.00 auf CHF 9'089.00 (CHF 11'269.00 - CHF 2'180.00) herabgesetzt, da die ursprüngliche Einschätzung den Standort und die Zone nicht angemessen berücksichtigt habe. Dementsprechend wurden der Eigenmietwert von CHF 9'991.00 auf CHF 1'396.00 und der Vermögenssteuerwert von CHF 386'400.00 auf CHF 186'200.00 reduziert.

E. 3.3.2

Mit dem Einspracheentscheid betreffend die Parz. Nr. ccc wurden der Eigenmietwert von CHF 45'518.00 auf CHF 26'720.00 und der Vermögenssteuerwert von CHF 1'281'400.00 auf CHF 1'183'900.00 herabgesetzt. Im Wesentlichen wurde ausgeführt, für die Anwendung der tierschutzrechtlichen Vorschriften bei der Gruppentierhaltung sei das Erstellungsjahr der Stallungen, hier ca. 1997, massgeblich. Weiter sei die technische Weisung über den Tierschutz bei Equiden ("Tierschutz-Kontrollbuch vom 03.12.2020") zu beachten. Obwohl die Stallungen vor dem Inkrafttreten des neuen Tierschutzgesetzes im Jahr 2008 erstellt worden seien, werde auf die neue Gesetzgebung bei der Mietwertermittlung Rücksicht genommen, wenn pro Equide in Abhängigkeit von der Widerristhöhe eine grössere Fläche benötigt werde. Daraus folgend wurden folgende Bewertungen vorgenommen: - Bei einer Boxenfläche von 23.8 m² seien zwei Pferde mit einer Widerristhöhe bis 1.75 m oder 3 Ponys bis Widerristhöhe 1.34 m möglich.

- 7 - Räume, in denen sich Tiere überwiegend aufhalten, müssten mit Tageslicht beleuchtet sein. Die Beleuchtungsstärke müsse tagsüber mindestens 15 LUX betragen. Es gebe keine Messwerte über die Beleuchtungsstärke. - Im Untergeschoss wurde die Einschätzung von vier auf drei Pferde pro grosse Gruppenbox reduziert. - Die Mietwertermittlung basiere auf der Pferdehaltung. Sollten Ponys eingestellt werden, könnte sich der Mietwert erhöhen. - Die Gruppenbox mit einer Fläche von 20 m² werde zusätzlich mit einem Mietwert von CHF 150.00/Monat (Auslauf) in die Mietwertermittlung aufgenommen. Gemäss den Vertragsentwürfen liege der Mietertrag bei Boxen mit Auslauf um CHF 50.00 höher. In der steuerlichen Mietwertschätzung werde für den Auslauf ein moderater Zuschlag von jeweils CHF 10.00/Mt. berücksichtigt. - Beim Ökonomiegebäude Nr. eee werde der Anteil des selbstgenutzten Bereichs gemäss Selbstdeklaration in der Eigenmietwertberechnung berücksichtigt. - Die Mehrfläche von 2'196 m² werde statt dem Wohnhaus neu wertneutral der Pferdehaltung zugewiesen. - Die Einsprache betreffe die Steuerperiode 2018. Folgende Wertveränderungen des Anteils an der Eigennutzung seien von der Veranlagungsbehörde zu beurteilen. Insofern könne auf die Einsprache nicht eingetreten. - Das KStA erachte 24 Pferdeplätze als realistisch, während die Rekurrenten von lediglich 11 bis 15 Pferdeplätzen ausgingen. In der Berechnungskolonnen Nr. 1 (Wohnhaus) enthaltene Mietwertanteile wurden neu dem Ökonomiegebäude (Berechnungskolonnen Nr. 2) zugeordnet. Der entsprechende Bauwertanteil sei dort bereits enthalten gewesen. Der zusätzliche Mietwert (Position 44.2) betreffe nur noch die eingebaute Garage mit CHF 2'000.00. Die Berechnungskolonnen Nr. 1 enthalte nur noch

für das Wohnhaus massgebliche Werte. Bei der Position "72 Mehrumschwung m2" werde die Berechnungszeile für den Mehrumschwung gelöscht und der Wert unverändert in die Berechnungskolonne Nr. 2 übertragen. Für die Berechnungskolonne Nr. 1 resultierten daraus eine Reduktion des Normmietwertes von CHF 39'967.00 auf CHF 28'471.00, des Eigenmietwertes von CHF 25'599.000 auf CHF 18'235.00, des steuerlichen Verkehrswertes von CHF 633'190.00 auf CHF 587'998.00 und des Steuerwertes von CHF 614'900.00 auf CHF 506'500.00. In der Berechnungskolonne Nr. 2 (Ökonomiegebäude/Pferdestall und Vieh- unterstand) wurden in der Position 44.2 "zusätzlicher Mietwert" die Miet- werte für die Pferdehaltung neu mit CHF 48'428.00 ermittelt. Bei der Posi- tion "48 Gewerbliche Mietwerte" wurde festgehalten, dass vom totalen

- 8 - Mietwert von CHF 48'428.00 ein Mietwertanteil von CHF 13'247.00 der Ei- gennutzung zugerechnet werde. Der Restbetrag von CHF 35'181.00 ent- falle auf die gewerbliche Miete. Beim Mehrumschwung (Position 72) wurde der bisher in der Berechnungskolonne Nr. 1 enthaltenen Mietwertanteile des Ökonomiegebäudes in die Berechnungskolonne Nr. 2 übertragen. Da- raus ergaben sich eine Reduktion des Normmietwertes von CHF 31'100.00 auf CHF 13'247.00 und des Eigenmietwertes von CHF 19'919.00 auf CHF 8'485.00. Demgegenüber wurden der steuerliche Verkehrswert von CHF 674'949.00 auf CHF 700'318.00 und der Steuerwert von CHF 666'500.00 auf CHF 677'400.00 erhöht.

E. 3.4

Im Rekurs wird festgehalten, dass in der Spezialzone XY neben der land- wirtschaftlichen Nutzung (Parz. Nrn. hhh und iii) nur die Haltung von Pen- sionspferden zulässig sei. Schon zuvor sei eine Pferdepension geführt wor- den. Mit der Neuschätzung infolge Nutzungsänderung seien die bisherigen Schätzwerte weit übertroffen worden. Nicht sachgerecht und den gesetzli- chen Bestimmungen widersprechend seien die Bewertung der Pferdebo- xen, die Bestimmung der gewerblichen Mietwerte und der daraus abgelei- tete Eigenmietwert. Zum Pferdestall (Parz. Nr. ccc) wurde ausgeführt, im Erdgeschoss befän- den sich 7 Pferdeboxen ohne Auslauf. Drei Boxen hätten eine Fläche von 23.8 m², vier Boxen eine solche von 18 m². In jeder Boxe werde ein Pferd gehalten. Das KStA GS gehe zu Unrecht davon aus, dass sich jede Boxe mit zwei Pferden bestellen lasse. Pro Pferd sei ein Mietwert von CHF 140.00 eingesetzt worden. Die gleichen Überlegungen habe das KStA GS zu Unrecht für die im Untergeschoss befindlichen Boxen angestellt. Nur die Boxe mit 20 m² werde für ein Pferd berechnet. Für die drei weiteren Boxen mit einer Fläche von 40 m² werde mit drei Pferden gerechnet. Die Form der Auslaufboxen lasse jedoch kein störungsfreies Zirkulieren von mehreren Pferden zu, so dass wegen der Tierschutznormen ebenso nur ein Pferd gehalten werden könne. Entgegen der Auffassung des KStA GS sei es nur im Idealfall möglich gut harmonisierende Pferde zu finden, die eine Gruppenhaltung möglich machten. Die Bewertung der Pferdeboxen habe jeweils nach der objektiven Nutzungsmöglichkeit zu erfolgen. Können aus Gründen des Tierschutzes nur ein Pferd in einer Boxe gehalten werden, dürfe nicht auf eine theoretisch mögliche Nutzung abgestellt werden. Die Schätzung könne sich nur im in der VBG vorgesehenen Rahmenmietwert von monatlich CHF 120.00 bis CHF 200.00 bewegen. Schriftliche Pensi- onspferdeverträge gebe es nicht. Aus der "Berechnung Pensionspreise" gehe hervor, dass von der Monatsmiete nicht nur die Boxe, sondern auch die weitere Infrastruktur umfasst sei. Daraus ergebe sich allein für die Bo- xenmiete ein tieferer Wert. Im Mehrpreis für die Boxen im Untergeschoss seien auch Mehrleistungen enthalten, so dass kein wesentlicher Unter- schied in der

Nettomiete auszumachen sei. Bei einem Mietwert für eine

- 9 - Boxe mit Einzelbelegung im Erdgeschoss von CHF 140.00/Mt. und CHF 150.00/Mt. im Untergeschoss, reduziere sich das Total der gewerblichen Miete des Pensionsstalls von CHF 48'428.00 auf CHF 19'215.00 und in der Folge auch der Mietwert selbst genutzt von CHF 10'335.00 auf CHF 5'295.00. Beim Ökonomiegebäude seien die Wertansätze der unbeheizten Sattelkammern (CHF 15.00/m² statt CHF 8.00/m²) zu überprüfen. Der Mietwert für die unbeheizte Reiterstube sei mit CHF 30.00/m² zu hoch angesetzt. Das gedeckte Aussenlager entlang der Scheune sei – ohne einen Unterschied ausmachen zu können – mit CHF 15.00/m² eingesetzt, während bei Stall (AGV Nr. ddd) nur mit CHF 5.00/m² gerechnet werde. Das Aussenlager werde durch eine Türe eingeschränkt und weise eine geringere Fläche auf, als eingesetzt. Es werde eine Durchfahrt von 4 m für landwirtschaftliche Fahrzeuge benötigt. Die als Lager nutzbare Fläche reduziere sich auf 69.7 m². Es ergebe sich für das Aussenlager ein Mietwert von CHF 349.00. Weiter entfalle beim selbstgenutzten Teil der Mietwert für die Werkstatt von CHF 454.00. Derjenige für die Sattelkammer vermindere sich auf CHF 50.00 und für das Aussenlager auf CHF 116.00. Der Mietwert selbstgenutzt für das Gebäude Nr. eee betrage CHF 2'075.00. Insgesamt reduziere sich der gewerbliche Mietwert der Parz. Nr. ccc auf CHF 24'615.00, der selbstgenutzte Mietwert auf CHF 7'370.00. Bei unverändertem Realwert ergebe sich ein Steuerwert von CHF 404'41.00 sowie ein Eigenmietwert von CHF 4'720.00. Zur Remise und zum Reitplatz (Parz. Nr. aaa) wurde erklärt, der überdachte Lagerplatz sei mit CHF 5.00/m² einzusetzen, gleich wie derjenige beim Gebäude AGV Nr. ddd. Daraus resultiere ein Wert von CHF 280.00. Das Total des gewerblichen Mietwertes reduziere sich auf CHF 10'709.00. Der Steuerwert betrage bei unverändertem Realwert CHF 179'241.00.

E. 3.5

In der Vernehmlassung führt das KStA GS aus, generell sei zu beachten, dass die Steuerwerte den Sachverhalt zum Zeitpunkt der allgemeinen Neuschätzung per 1. Januar 1999 mit Wertbasis Mai 1998 wiedergäben. Die Tierschutzgesetzgebung sei seither mehrmals revidiert worden. Diese Anpassungen könnten nicht adäquat berücksichtigt werden. Bei Einhaltung der Tierschutzvorschriften müsste dem Mehrbedarf an Platz sowie dem höheren Material- und Personalaufwand mit erhöhten Boxenmietwerten Rechnung getragen werden. Obwohl die Rekurrenten die Meinung vertreten, es könne nur ein Pferd pro Boxe eingestellt werden, habe der Bestand am 3. August 2021 15 Tiere betragen. Bei der Mietwertberechnung sei eine Vollbelegung zu berücksichtigen.

- 10 - sichtigung. Weiter wurde auf die E-Mail-Stellungnahme des Veterinärdepartementes vom 3. August 2021 verwiesen. In der Wegleitung für die Bewertung der Grundstücke (Ausgabe 1985) (nachfolgend: Wegleitung 1985), Tabelle IV/1.18 Reitställe & Reithallen, Pensionsstallungen" sei der Rahmenmietwert pro Boxe geregelt. Zu beachten sei, dass Auslaufboxen immer einen höheren Mietwert erzielen. Zum Ökonomiegebäude (AGV Nr. eee) wurde geltend gemacht, die eingebauten abschliessbaren Sattelschränke begründeten einen höheren Mietwert. Bei den Aussenlagern begründeten die unterschiedlichen Nutzungsmöglichkeiten die unterschiedliche Bewertung. Nutzbare Flächen würden immer "durchgemessen" und keine Verkehrsflächen berücksichtigt. Es sei bei der Berechnung nicht die gesamte Gebäudelänge berücksichtigt worden. Die Rekursbeilage 17 zeige, dass bei einer Lagerbreite von 3.5 m die Durchfahrt für landwirtschaftliche Fahrzeuge genüge. Anlässlich des Aungenscheines im Einspracheverfahren sei das Aussenlager mit Wohnwagen/Wohnmobilen belegt gewesen. Die Miete sei mit rund CHF 60.00 pro Monat

angegeben worden. Für das Abstellen von Pferdeanhängern sei mit einer Monatsmiete von CHF 30.00 zu rechnen. Beide Werte für Wohnwagen/Wohnmobile und Pferdeanhänger lägen über den berücksichtigten CHF 1'378.00. Bei der Remise/Reitplatz (Parz. Nr. aaa/AGV Nr. bbb) sei wie bei AGV Nr. eee (Parz. Nr. ccc) nur die nutzbare Fläche bewertet worden. Auch der Mietwert für eine Werkstatt sei vorhanden. Die Beurteilung, ob ein Eigenmietwert voll oder wegen nur teilweiser Selbstnutzung reduziert zu besteuern sei, sei im ordentlichen Veranlagungsverfahren vorzunehmen. Für die Parz. Nrn. aaa und ccc sei vertraglich ein Kaufpreis von CHF 2'423'098.00 festgesetzt worden. Bezogen auf die für die Grundstücksschätzung massgebliche Wertbasis betrage der Verkehrswert CHF 1'777'453.00. Das Total der Mietwerte liege bei CHF 88'168.00. Dementsprechend seien die geschätzten Werte nicht zu hoch angesetzt worden.

E. 3.6

Mit der Replik wurde an den Anträgen und Ausführungen im Rekurs festgehalten. Zur Ergänzung wurde ausgeführt, dass die aktuellen Normen der Tierschutzgesetzgebung unabhängig der Wertbasis Mai 1998 sehr wohl zu berücksichtigen seien. Eine Tierhaltung wie im Mai 1998 sei im Schätzungszeitpunkt am 5. November 2018 nicht mehr zulässig gewesen. Es könne keine Bewertung nach Massgabe der in einer Boxe eingestellten Pferde vorgenommen werden. Die Wegleitung 1985 sehe vielmehr einen Wertansatz pro Boxe vor.

- 11 - Es treffe zwar zu, dass beim Augenschein des KStA GS insgesamt 15 Tiere eingestellt gewesen seien. In den 7 Boxen im Erdgeschoss werde jedoch immer nur ein Pferd eingestellt. Im Untergeschoss seien in der Box 1 zwei Isländer-Ponys, in der Box 2 ein Pony und ein Shetland-Pony sowie in den hinteren beiden Boxen ein Pferd und ein Shetty, sowie ein Pony und ein Mini-Shetty gehalten. Mietmehreinnahmen hätten daraus nicht resultiert. Die Raummiete sei dabei unverändert geblieben. Der höhere Pensionspreis sei allein durch den Futter- und Arbeitsmehraufwand geschuldet gewesen. Die Rekurrenten würden nicht grundsätzlich gegen eine Höherbewertung einer Box mit Auslauf opponieren. Die Erhöhung könne aber nicht nach Massgabe der darin eingestellten Pferde bemessen werden. Zum Ökonomiegebäude (AGV Nr. eee) wurde ausgeführt, im Jahr 2018 habe es keine abschliessbaren Sattelschränke gegeben. Erst im Jahr 2021 seien solche erstellt worden. Die Berücksichtigung eines Mietwertes für die Werkstatt werde nicht in Frage gestellt, hingegen dürfe mangels privater Nutzung dafür kein Eigenmietwert eingesetzt werden. 4.

E. 4

Am 12. Mai 2021 fand eine Einspracheverhandlung mit Besichtigung der Liegenschaften statt.

E. 4.1

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 RO-ESCH, 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 Schät-

- 12 - zung 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.

E. 4.2

Das Verwaltungsgericht hat sich im VGE vom 21. August 2013 (WBE.2012.251) zur Systematik der Einzelschätzungen wie folgt geäußert: "2.

E. 4.3

Zu den quantitativen Voraussetzungen einer Änderungsschätzung wurde im Urteil vom 10. Februar 2017 (WBE.2016.495) festgehalten: "6.

E. 4.4

Es ist vorliegend zu Recht unbestritten, dass mit dem Kauf der Parz. Nrn. aaa und ccc eine Änderungsschätzung vorzunehmen war. Dementsprechend ist nachfolgend auf die Änderungsschätzungen einzugehen. Umstritten sind dabei folgende Werte:

- 14 - Parz. Nr. ccc Pferdestall (AGV Nr. ddd): - Mietwert Pferdeboxen Ökonomiegebäude (AGV Nr. eee) - Mietwert Sattelkammern (EG) - Mietwert Reiterstube (OG) - Mietwert gedecktes Aussenlager Scheune - Mietwert Werkstatt (kein Eigenmietwert) Parz. Nr. aaa Remise (AGV Nr. bbb): - Mietwert überdachter Lagerplatz 5.

E. 5.1

Gemäss § 33 Abs. 1 VBG erlässt das KStA für die Schätzungsorgane eine Wegleitung zur Durchführung der Bewertungen. Das KStA GS hat diesem Auftrag folgend die "Wegleitung für die Bewertung der Grundstücke" (Ausgabe 1985; nachfolgend: Wegleitung) erarbeitet. In Ziff. IV/1.18 wurden Werte für "Reitställe & Reithallen/ Erfahrungszahlen für Mietwertberechnung (Basis 1983)" publiziert. Die kompetenzgemäss erlassene Wegleitung wurde bisher – so auch an der Verhandlung vom 23. November 2022 vom Vertreter des KStA GS bestätigt (vgl. Protokoll) – nicht aufgehoben.

E. 5.2

Mit Entscheid vom 11. Januar 2022 hiess das KStA GS die Einsprache betreffend die Parzelle Nr. ccc teilweise gut. Der Eigenmietwert pro Jahr wurde auf CHF 26'720.00 und der Steuerwert per 2018 auf CHF 1'183'900.00 festgesetzt.

E. 5.2.1

Für Pferdeboxen wurde in der Wegleitung eine Monatspauschale brutto von CHF 450.00 - CHF 800.00 und für den Aufwand (Futter und Wartung) von CHF 330.00 - CHF 600.00 und daraus resultierend ein Mietwert pro Monat von CHF 120.00 - CHF 200.00 festgelegt. Wie in der Replik zutreffend festgestellt wurde, wird der Mietwert gemäss Wegleitung pro Boxe und nicht – wie es das KStA GS in Abweichung von der eigenen Wegleitung getan hat – nach der Anzahl der einstellbaren Equiden festgesetzt. Im Ergebnis ist somit der Mietwert nach der Anzahl der zur Verfügung stehenden Boxen festzulegen.

E. 5.2.2

Dementsprechend ist der beantragte Beizug von Dr. E., Teamleiterin Tier- schutz Nutztiere, Departement Gesundheit und Soziales, Amt für Verbraucherschutz, Veterinärdienst, nicht erforderlich, da sich keine tierschutz- rechtlichen Fragen (Zulässigkeit der Belegung der Pferdeboxen mit mehreren Tieren) mit direktem Bezug zur Schätzung stellen.

- 15 -

E. 5.3.1

Insgesamt standen im Jahr 2018 11 Pferdeboxen zur Verfügung. Dabei sind 3 Boxen als gross (40 m²) und 8 Boxen als mittegross (18 m²/20 m²/23.8 m²) zu bezeichnen. Den grossen Boxen wird in Anwendung der Wegleitung gestützt auf den Augenschein ein Mietwert von CHF 180.00 und den mittelgrossen Boxen von CHF 140.00 zugewiesen. Mit den gewählten Ansätzen wird der Unterscheidung von Boxen mit und ohne Auslauf und der Boxengrösse Rechnung getragen. Daraus ergibt sich ein jährlicher Ertragswert (Mietwert) von CHF 19'920.00.

E. 5.3.2

Davon entfielen im Jahr 2018 CHF 5'040.00 auf drei selbst genutzte Boxen (Die Eigennutzung wurde von den Rekurrenten erst nach 2018 erhöht). Der Rest ist als gewerblicher Mietwert mit CHF 14'880.00 in die Berechnung miteinzubeziehen.

E. 5.4

Selbst wenn der Mietwert der Boxen anhand der eingestellten bzw. einstellbaren Equiden berechnet würde, könnte nicht auf die vom KStA GS verwendete Anzahl abgestellt werden. Gegen dieses Vorgehen spricht klar die im Schreiben des Departementes Gesundheit und Soziales, Amt für Verbraucherschutz, Veterinärdienst, vom 23. Februar 2022 vertretene Auffassung bezüglich der nach tierschutzrechtlichen Vorgaben zulässigen Pferdehaltung. Danach müsste wohl uneingeschränkt – und damit unabhängig von der für die Schätzung im Grundsatz massgeblichen Wertbasis Mai 1998 – auf aktuelle Vorgaben des Bundesgesetzgebers abgestellt werden. Es kann nicht anhand der im Jahr 1998 geltenden Vorschriften geschätzt werden, wenn die aktuell rechtlich zulässige Pferdehaltung den bisher geltenden Vorschriften nicht mehr entspricht. 6.

E. 6

Die Einspracheentscheide vom 11. Januar 2022 (Zustellung nicht bekannt; Versand am 26. Januar 2022; Zustellung nach den Angaben im Rekurs am 27. Januar 2022) haben B. und A.

mit Rekurs vom 28. Februar 2022 (Post- aufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen lassen mit den Anträgen: "1. Die Einspracheentscheide vom 11. Januar 2022 seien aufzuheben und Vermögenssteuerwert und Eigenmietwert seien herabzusetzen. 2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen." Sodann wurde der Beizug von Dr. E., Teamleiterin Tierschutz Nutztiere, Veterinärdienst des Kantons Aargau, Aarau, als Sachverständige beantragt. Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

E. 6.1

Das KStA GS hat für drei Sattelkammern im Erdgeschoss des Ökonomiegebäudes jeweils einen Mietwert festgesetzt. Die Flächen der drei Sattelkammern (Nr. 1: 13.8 m²; Nr. 2: 11.9 m²; Nr. 3: 6.3 m² [diese wird selbst genutzt]) sind unbestritten. Hingegen wurde der verwendete Mietwertansatz von CHF 15.00/m² von den Rekurrenten als zu hoch eingestuft. Sie beantragen einen Ansatz von CHF 8.00/m², welcher dem Ansatz der übrigen Räume entspreche. Entgegen der Auffassung des KStA GS seien die abschliessbaren Sattelschränke erst im Mai 2021 (Replik) eingebaut worden, so dass sich der höhere Ansatz nicht rechtfertigen lasse.

- 16 -

E. 6.2

Im Ökonomiegebäude AGV Nr. eee – in dem sich die Sattelkammern befinden – wurde für die "Remise geschlossen", die Werkstatt und für "Halle, Lager" ein Ansatz von CHF 8.00 m² verwendet. Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichtes besteht im Vergleich von Sattelkammern zu Remise und Halle ein klarer Mehrwert (vgl. auch die Wegleitung, Tabelle IV/1.12, wo für Lagerräume im Erdgeschoss noch höhere Werte vorgesehen sind). Der vom KStA GS verwendete Ansatz ist daher nicht zu beanstanden.

7.

E. 7

Das KStA beantragt, der Rekurs sei abzuweisen.

- 4 -

E. 7.1

Das KStA GS hat die unbeheizte Reiterstube im Obergeschoss des Ökonomiegebäudes AGV Nr. eee mit einer Fläche von 23.1 m², eingerichtet mit Küche, Kühlschrank und Herd, mit einem Mietwertansatz von CHF 30.00/m² bewertet. Die Rekurrenten erachten diesen Ansatz als zu hoch, zumal die Reiterstube über keinen Warmwasseranschluss verfüge.

E. 7.2

Am Augenschein hat sich gezeigt, dass die Reiterstube im Obergeschoss nur durch eine schmale Aussentreppe zu erreichen ist. Die Reiterstube ist unbeheizt und verfügt kaum über Tageslicht. Ein Mietwertansatz von CHF 30.00/m² erscheint dem Spezialverwaltungsgericht daher als über- setzt. Mit dem vom Spezialverwaltungsgericht als angemessen eingeschätzten Mietwert von CHF 20.00/m² ergibt sich ein jährlicher Mietwert von CHF 462.00, welcher einer marktgerechten Miete entspricht. 8.

E. 8

B. und A. haben eine Replik einreichen lassen und an den mit Rekurs gestellten Anträgen festgehalten.

E. 8.1

Das KStA GS hat für das "Aussenlager gedeckt" entlang des Ökonomiegebäudes AGV Nr. eee eine Fläche von 91.9 m² (3.5 m x 26.25 m) und einen Ansatz von CHF 15.00/m² ermittelt. Die Rekurrenten erachten dagegen eine Fläche von 69.7 m² (3 m x 23.25 m) und einen Ansatz von CHF 5.00/m² als massgeblich. Die reduzierte Fläche wird von den Rekurrenten mit einer erforderlichen Durchfahrbreite von 4 m und dem erforderlichen Freiraum für einen Türzugang begründet.

E. 8.2

Das Aussenlager wird zum Unterstellen von Wohnwagen, Wohnmobilen und Pferdeanhängern genutzt. Nach den Angaben der Rekurrenten kann dafür je Fahrzeug eine Miete von CHF 60.00 pro Monat erzielt werden. Für einen Pferdeanhänger werden CHF 30.00 verrechnet.

E. 8.3

Das Spezialverwaltungsgericht beurteilt die Lagerfläche gestützt auf die Nachmessung am Augenschein. Dabei wird von einer Gebäudelänge von

- 17 - insgesamt 26.94 m und zu Gunsten der Rekurrenten von einer massgeblichen Breite der Überdachung zu Lagerzwecken von 3.5 m ausgegangen. Daraus ergibt sich eine Lagerfläche von 94.3 m². Davon sind für die im Wesentlichen nur von Personen nutzbare Türe bzw. die Türvorzone 3.9 m² (Türbreite 1.1 m x Vordachtiefe 3.5 m) in Abzug zu bringen, so dass eine überdachte Lagerfläche von 90.4 m² verbleibt. Aufgrund der erzielbaren Mieten für das Unterstellen von Fahrzeugen ist ein Ansatz von CHF 15.00/m² nicht zu beanstanden. Das gilt insbesondere auch deshalb, als sich nach der Wegleitung, Tabelle IV/1.12, dafür auch ein höherer Ansatz vertreten liesse. Insgesamt ergibt sich daraus ein Mietwert von CHF 1'356.00, wobei – wie im angefochtenen Entscheid – ein Drittel mit (neu berechnet) CHF 452.00 als selbst genutzt einzustufen sind. 9.

E. 9

Aufforderungsgemäss hat das KStA GS die Verfahrensakten ergänzt.

E. 9.1

Das KStA GS hat für die im Ökonomiegebäude AGV Nr. eee befindliche Werkstatt mit einer Fläche von 56.8 m² und einem Ansatz von CHF 8.00/m² einen Mietwert von CHF 454.00 ermittelt und diesen ganz der Eigennutzung (Eigenmietwert) zugewiesen. Der Mietwert wird in der Höhe von den Rekurrenten nicht bestritten. Hingegen wird vorgebracht, es stehe den Rekurrenten im Wohnhaus eine Werkstatt zur Eigennutzung zur Verfügung. Deshalb sei der Mietwert der Werkstatt im Ökonomiegebäude nicht der Selbstnutzung zuzurechnen.

E. 9.2

Am Augenschein wurden die Werkstätten im Wohnhaus und im Ökonomiegebäude besichtigt. Dabei wurde festgestellt, dass die Werkstatt im Wohnhaus – vom Rekurrenten als "seine Bastecke" bezeichnet (Protokoll) – der Eigennutzung dient. Demgegenüber muss die Werkstatt im Ökonomiegebäude als gemischt genutzt betrachtet werden. Eingelagert sind ohne Verrechnung eines Mietzinses zwei Traktoren eines "Bekanntens"

(Protokoll). In diesem Umfang ist von einer Eigennutzung auszugehen. Der berechnete Mietwert von insgesamt CHF 454.00 wird daher mit CHF 200.00 der Selbstnutzung zugerechnet. Anzumerken ist, dass ein Ansatz von CHF 8.00/m² für eine Werkstatt als moderat zu gelten hat.

E. 10

Das Spezialverwaltungsgericht hat am 23. November 2022 einen Augenschein mit Parteibefragung durchgeführt (Protokoll der Verhandlung vom 23. November 2022 [nachfolgend: Protokoll]).

- 5 - Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Der vorliegende Rekurs betrifft Einzelschätzungen gültig ab der Steuerperiode 2018. 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 die Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG). 2. Im Rekursverfahren sind einzig die Grundstückschätzungen der Parzellen (Parz.) Nr. aaa und Nr. ccc umstritten. Diese beiden Parzellen stehen im Eigentum der Rekurrentin. Auf diese Schätzungen wird nachfolgend eingegangen, nicht jedoch auf Schätzungen weiterer im Eigentum der Rekurrenten stehender Parzellen. Nicht angefochten ist ausdrücklich die Schätzung des selbstbewohnten Einfamilienhauses (Protokoll) 3.

E. 10.1

Das KStA GS hat für ein überdachtes Lager entlang der Remise/Reitplatz (AGV Nr. bbb) mit einer Fläche von 56 m² (2.8 m x 20 m) und einem Mietwertansatz von CHF 15.00/m² einen Mietwert von CHF 840.00 berechnet. Die Rekurrenten machen geltend, der Lagerplatz müsse jederzeit frei geräumt werden können (Manövrierfläche/Wendeplatz), weshalb der Ansatz auf CHF 5.00/m² herabzusetzen sei.

- 18 -

E. 10.2

Das Spezialverwaltungsgericht hat am Augenschein festgestellt, dass diese Lagerfläche im Vergleich mit derjenigen entlang des Ökonomiegebäudes in deutlich geringerem Umfang genutzt werden kann. Ein Ansatz von CHF 5.00/m² wird als gerade noch vertretbar angesehen, so dass sich bei einer (unbestrittenen Fläche von 56 m² ein Mietwert von CHF 280.00 ergibt.

E. 11.1

Der Mietwert total für die Parz. Nr. aaa beträgt neu CHF 10'709.00. Davon sind CHF 2'180.00 (unverändert) der Eigennutzung (Eigenmietwert:) zuzurechnen. Der Eigenmietwert bleibt dementsprechend mit CHF 1'329.00 ebenfalls unverändert. Der Kapitalisierungssatz von 6.9 % wurde nicht beanstandet. Aus dem Mietwert total von CHF 10'709.00 ergibt sich ein Ertragswert von CHF 155'203.00. Der Realwert (unbestritten) bleibt bei CHF 534'184.00. Bei vierfacher Ertragswertgewichtung ergibt sich bei unverändertem Toleranz-/Korrekturfaktor ein geschätzter Verkehrswert überbaut von CHF 230'999.00, ein steuerlicher Verkehrswert von CHF 203'279.00 und ein Vermögenssteuerwert von gerundet CHF 179'200.00.

E. 11.2

Die Abweichung gegenüber der Schätzung des KStA GS (CHF 186'200.00) liegt damit deutlich unter der Schätzungstoleranz von 10 %, sodass in das schätzerische Ermessen der Vorinstanz nicht einzugreifen ist (vgl. Erw. 4.1.). Es bleibt damit für die Parz. Nr. aaa bei einem Eigenmietwert von CHF 1'329.00 und einem Vermögenssteuerwert von CHF 186'200.00.

E. 11.3

Bezüglich der Parz. Nr. aaa ist der Rekurs abzuweisen.

E. 12.1

Die Schätzung des Einfamilienhauses mit einem Eigenmietwert von CHF 18'235.00 und einem Steuerwert von CHF 506'500.00 ist anerkannt. Darauf ist nicht zurückzukommen.

E. 12.2

Neu zu berechnen sind die gewerbliche Miete und der Anteil der Selbstnutzung für die Parz. Nr. ccc (Berechnungskolonne Nr. 2). Der Mietwert total beträgt neu CHF 26'574.00. Davon sind CHF 7'951.00 der Eigennutzung zuzurechnen. Der Eigenmietwert beträgt dementsprechend neu CHF 5'092.00.

- 19 - Der Kapitalisierungssatz von 7.4 % wurde nicht beanstandet. Aus dem Mietwert total von CHF 26'574.00 ergibt sich ein Ertragswert von CHF 359'108.00. Der akzeptierte Realwert bleibt mit CHF 1'407'085.00 unverändert. Bei vierfacher Ertragswertgewichtung resultiert bei unveränderter Toleranz-/Korrekturfaktor ein geschätzter Verkehrswert überbaut von CHF 568'703.00, ein steuerlicher Verkehrswert von CHF 494'772.00 und ein Vermögenssteuerwert von gerundet CHF 426'900.00.

E. 12.3

Der Rekurs ist dementsprechend bezüglich der in der Berechnungskolonne Nr. 2 erfassten Teile teilweise gutzuheissen

E. 13.1

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten gemessen an ihren Anträgen zu über 90 %. Praxisgemäss sind die Kosten des Rekursverfahrens vollumfänglich auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

E. 13.2.1

Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Diese ist bei der Vertretung durch eine Rechtsanwältin gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) festzusetzen. Die Rekurrenten machen eine Parteientschädigung von CHF 6'417.75 (inkl. Auslagen und 7.7 % MWSt) bei einem gemäss § 4 AnwT i.V.m. Art. 92 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 (ZPO) berechneten Streitwert von CHF 70'000.00 geltend

E. 13.2.2

Das Spezialverwaltungsgericht geht bei Schätzungen des Vermögesteuer- und des Eigenmietwertes von einer Wirksamkeit der neuen Schätzung von rund zehn Jahren – und nicht von einer ungewissen oder unbeschränkten Dauer – aus (RGE vom 15. August 2003 [RV.2001.500063/ S 113]). Vorliegend beträgt der Streitwert daher rund CHF 30'000.00 bis CHF 35'000.00 (§ 8a Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 AnwT i.V.m. Art. 92 Abs. 1 ZPO). Der

Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und keine besondere Bedeutung (Die Bedeutung des Falles misst sich nicht am Individualinteresse einer Partei allein, sondern an einem im Vergleich mit "allen" Fällen gesetzten objektiven Massstab). Zudem ist von einem erhöhten erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteienschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 2 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 3'500.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

- 20 - Das Gericht erkennt: 1.

E. 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]).

- 21 - Aarau, 23. November 2022 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: Heuscher Bernhard

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.