

Partner (Konkubinat) zusammenleben. Die kantonale Bestimmung, dass der Verheiratetentarif auf geschiedene Steuerpflichtige nur anwendbar ist, wenn sie *allein* mit Kindern zusammenleben, verstösst gegen das StHG.

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 20. Oktober 2004 in Sachen Kantonales Steueramt gegen Steuerrekursgericht in Sachen M.G. Zur Publikation vorgesehen in StE 2005.

Redaktionelle Anmerkung

Gegen diesen Entscheid hat das Kantonale Steueramt beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben.

33 Grundstückschätzung.

- **Die Berücksichtigung von Nachteilen (hier: Hochspannungsleitung und -mast) hat, soweit möglich, innerhalb des Bewertungssystems zu erfolgen. Nur wenn dies für eine korrekte Schätzung nicht ausreicht, ist ein pauschaler Abzug angezeigt.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 10. März 2004 in Sachen Kantonales Steueramt gegen Steuerrekursgericht und H.B.

Aus den Erwägungen

1. Das KStA rügt im vorliegenden Verfahren einzig die Zulässigkeit des Pauschalabzugs, mit dem die Vorinstanz "psychologischen Auswirkungen" des Hochspannungsmasts und der Hochspannungsleitung Rechnung trug. Die vorinstanzliche Grundstücksbewertung, insbesondere die festgesetzte Höhe des Eigenmietwerts, die immissionsbedingte Herabsetzung der Punktzahl für die Wohnlage, die Korrektur beim Land- und Realwert sowie der errechnete steuerliche Verkehrswert (vor dem Pauschalabzug) von Fr. 725'022.--, ist nicht angefochten.

2. a) Die Aargauer Steuergesetzgebung sieht für Grundstücke - von hier nicht in Betracht fallenden Ausnahmen abgesehen - die

Besteuerung zum Mittel aus Verkehrswert und Ertragswert vor (§ 39 Abs. 4 aStG). Als Verkehrswert eines Grundstückes gilt der Preis, welcher im Geschäftsverkehr mit Dritten erzielbar ist, ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse (§ 12 Abs. 1 VBG). Gemäss Wegleitung für die Bewertung der Grundstücke des Steueramts des Kantons Aargau, Ausgabe 1985 (im Folgenden: Wegleitung), Ziff. III/3.2.1, erfasst der Verkehrswert überbauter Grundstücke die Gesamtheit der wertbildenden Faktoren, wozu insbesondere der Wertermittlungstichtag, die rechtlichen Gegebenheiten, die tatsächlichen Eigenschaften und die sonstige Beschaffenheit und Lage zählen. Immissionen sind dauernde Beeinflussungen durch Lärm, Geräusche, Gerüche, Licht, ästhetische Empfindungen, Erschütterungen, Wärme etc. (Wegleitung, Ziff. III/1.1.10). Der Verkehrswert wird festgesetzt durch die Gleichsetzung mit dem Kaufpreis, sofern ein Kaufpreis fehlt oder dieser nicht dem Verkehrswert entspricht, durch mittelbaren oder unmittelbaren Preisvergleich oder - fehlen sowohl Kaufpreis wie auch Preisvergleich - durch Berechnung mit dem gewichteten Ertragswert und Realwert (§ 12 Abs. 2 VBG).

b) Vorliegend ist zu beurteilen, wie und in welchem Umfang die Nähe der Starkstromleitung zur Parzelle B. bei der Grundstücksbewertung zu berücksichtigen ist.

aa) Das KStA anerkennt, dass die Leitung und der hinter dem Wohnhaus der Beschwerdegegner stehende Hochspannungsmast zu einem Minderwert der Parzelle führen. Hingegen entbehre der vorgenommene Pauschalabzug einer rechtlichen Grundlage und widerspreche einer seriösen Schätzungsmethodik. Er erübrige sich, da die Vorinstanz die elektromagnetischen Immissionen bzw. die gedämpfte Nachfrage nach Objekten in der Nähe von Starkstromleitungen bei der Mietwertberechnung und auch beim Landwert in die Gesamtbewertung des Grundstücks habe einfließen lassen. Die bisher gebräuchlichen Bewertungsmethoden würden durch Ermessens-Pauschalabzüge für einen in Franken nicht messbaren Indikator "psychologische Auswirkungen" ganz grundsätzlich hinterfragt bzw. müssten aufgegeben werden; psychologisch bedingte Mehrwerte (z.B. bei Seesicht) wären dann konsequenterweise mit einem pau-

schalen Zuschlag zu berücksichtigen. Nach Ansicht des KStA könnten Eigentümer von Nachbarparzellen oder ähnlich betroffenen Grundstücken gestützt auf das Gebot der Rechtsgleichheit eine Neuschätzung ihrer Liegenschaften anstreben. Es sei zudem stossend, dass sich der steuerliche Verkehrswert der Parzelle B. nach diesem Abzug jenem dreier ungleich kleinerer, von der Hochspannungsleitung vergleichbar betroffener Nachbarparzellen annähere. An der Augenscheinsverhandlung präzisierte das KStA, dass der (akzeptierte) Minderwert der Parzelle B. mit einer Korrektur innerhalb des gebräuchlichen Grundstückbewertungssystems berücksichtigt werden müsse und nicht mit einem Pauschalabzug ausserhalb des Systems erfolgen dürfe.

bb) Dem KStA ist beizupflichten, dass die Regeln über die Grundstücksbewertung erlauben sollen, im Rahmen dieses Systems zu angemessenen Schätzungen zu gelangen. Der Umstand allein, ob Korrekturen innerhalb oder ausserhalb des Systems erfolgen, ist aber nicht entscheidend. Die Gemeindeschätzungskommission hatte offenkundig gleich wie das Steuerrekursgericht das Bedürfnis, das als übersetzt empfundene Resultat zu korrigieren. Dazu setzte sie den Landwert "ermessensweise" mit bloss Fr. 70'000.-- ein. Dieser Pauschalbetrag ist in keiner Art und Weise begründbar und nachvollziehbar, er ist offensichtlich und in willkürlicher Weise zu tief (vgl. auch hinten, Erw. c/bb). Eine derartige "Korrektur innerhalb des Systems" ist nicht weniger falsch und unzulässig und müsste vom KStA in gleicher Weise beanstandet werden.

c) aa) Die Vorinstanz erwog, für einen potentiellen Mieter der Parzelle B. sei der Umstand entscheidend, dass etwa die Hälfte des Grundstücks einer nichtionisierenden Strahlung über dem Anlagegrenzwert (Anhang 1 Ziff. 14 der Verordnung über den Schutz vor nichtionisierender Strahlung [NISV; SR 814.710] vom 23. Dezember 1999) ausgesetzt sei. Dass die Strahlung teilweise durch das Gebäude absorbiert wird, dürfte für den Mieter eine untergeordnete Rolle spielen. Mit Blick auf die Gesamtsituation setzte die Vorinstanz deshalb unter dem Kriterium "Immissionen" zusätzlich den Punkt "nichtionisierende Strahlung" mit der Note 1 (sehr schlecht) ein und reduzierte dadurch bei der Bewertung der Wohnlage die Punktzahl

um vier Punkte auf 28 von maximal 50 möglichen Punkten (Position 43.1 des Schätzungsprotokolls; Wegleitung Ziff. IV/1.9 und 10; Anhang 8 zur VBG) - was allerdings betraglich nur geringfügige Auswirkungen hatte.

bb) Den Landwert, welchen die Gemeindeschätzungskommission mit Fr. 70'000.-- (Pos. 74) aus einer früheren Grundstückschätzung übernommen hatte (vorne Erw. b/bb), korrigierte die Vorinstanz auf Fr. 211'500.--. Sie orientierte sich dabei an der für die allgemeine Neuschätzung per 1. Januar 1999 massgebenden Landpreiserhebung vom 24. Juni 1997. Dabei war für das betroffene W2-Gebiet ein Richtpreisrahmen von Fr. 150.-- bis Fr. 220.--/m² ermittelt worden. Bei insgesamt 14 aus den Akten ersichtlichen Handänderungen von W2-Grundstücken in der Gemeinde in den Jahren 1995/96 lag der Landpreis im Durchschnitt deutlich über Fr. 300.--/m²; für die hinsichtlich Stromleitungssituation vergleichbaren W2-Parzellen C. (Gebiet ...) und D. (Gebiet ...), 8.5 m bzw. 55 m von einer Starkstromleitung entfernt, wurden Fr. 287.-- bzw. Fr. 350.--/m² bezahlt. Die Vorinstanz erwog, der signifikant tiefer angesetzte Richtpreisrahmen trage den elektromagnetischen Immissionen bzw. der gedämpften Nachfrage nach Objekten in der Nähe von Starkstromleitungen bereits Rechnung, und setzte den Landwert für die Parzelle 789 am unteren Rahmenende mit Fr. 150.--/m² fest; zusätzlich bewertete sie 480 m² der Grundstücksfläche, die innerhalb des Waldabstandes liegen, steil ansteigen und höchstens mit Kleinbauten unüberbaubar sind, nur mit Fr. 50.--/m².

cc) Die vorinstanzliche Bewertung führte - die immissionsbedingte Reduktion (vorne Erw. aa und bb) von rund Fr. 55'000.-- eingeschlossen - zu einem steuerlichen Verkehrswert von Fr. 725'022.--, was angesichts der über die elektromagnetischen Immissionen hinaus bestehenden psychologischen Auswirkungen des markant hinter dem Haus stehenden Hochspannungsmasts samt Leitung und deren gewöhnungsbedürftiger, nicht ins ländliche Umfeld passender optischen Wirkung nach Einschätzung der Vorinstanz nicht dem marktkonformen Wert entsprach (weshalb sie den streitigen Pauschalabzug von 15 % auf Fr. 616'268.-- vornahm).

d) Das Bundesgericht hielt in BGE 129 II 429 f. zur Festsetzung einer Enteignungsentschädigung betreffend Immissionen einer Hochspannungsleitung fest:

"L'expérience montre que la proximité d'une ligne à haute tension entraîne une baisse des prix du marché foncier, même sans diminution des possibilités de construire prévue par la réglementation d'aménagement du territoire; cela peut dépendre de l'atteinte au paysage, ou encore, selon la jurisprudence, de motifs purement psychologiques, qui sont alors des inconvénients de fait (ATF 102 Ib 348 consid. 3 p. 350)... Pour les champs électromagnétiques ... il faut donc déterminer, dans la situation concrète, si ces champs ont des effets physiques (ou biologiques voire sanitaires) suffisamment évidents pour constituer en eux-mêmes un désavantage, ou si au contraire la crainte de tels effets, non avérés, est simplement une des composantes des inconvénients d'ordre psychologique déjà évoqués."

Für die Festsetzung der Enteignungsentschädigung sind der konkret mit der Nähe zur Hochspannungsleitung verbundene Einfluss auf den Wert des betroffenen Grundstücks, der Lärm, die elektromagnetischen Felder und andere allfällige Unannehmlichkeiten zu ermitteln und zu berücksichtigen (BGE 129 II 437 f.). Bereits zuvor hatte das Bundesgericht im Falle einer Hochspannungsleitung in einer Distanz von 20 bis 40 m zu einer Hotelliegenschaft festgehalten, dass Grundstücke, auf denen oder in deren Nähe eine Hochspannungsleitung erstellt wird, einen Wertverlust erleiden können, selbst wenn ihre Überbaubarkeit durch die Leitung nicht eingeschränkt wird. Dies einerseits dann, wenn der Bodenpreis massgeblich von der landschaftlichen Schönheit mitbestimmt wird, andererseits aber auch dann, wenn sich manche mögliche Käufer für das Land in unmittelbarer Nähe einer Hochspannungsleitung aus rein psychologischen Gründen nicht interessieren (siehe BGE 102 Ib 350 f. mit Hinweis auf BGE 100 Ib 194 ff.; 109 Ib 301).

e) Das Bundesgericht hat somit eine Werteinbusse von Grundstücken einerseits durch tatsächlich einwirkende elektromagnetische Immissionen, deren Ermittlung, Begrenzung und Beurteilung heute in der auf den 1. Februar 2000 in Kraft getretenen NISV geregelt ist, und andererseits durch die rein psychologischen Auswirkungen ins-

besondere bei potentiellen Grundstückskäufern anerkannt. Während das KStA ursprünglich die Ansicht vertrat, "psychologische Auswirkungen" seien bei Grundstücksschätzungen kein wertmässig messbarer Indikator, anerkannte es an der Verhandlung die Notwendigkeit von deren Berücksichtigung, aber innerhalb des Bewertungssystems.

3. b) Das KStA hält zu Recht fest, dass bei der Grundstücksbewertung angestrebt werden muss, ein detailliert ausgestaltetes Programm mit genügend feiner Rasterung zu verwenden, um möglichst objektive, nachvollziehbare Schätzwerte zu ermitteln, die von den betroffenen Grundeigentümern akzeptiert werden. Dies gilt namentlich für Bewertungen, die sich - mangels direkter Vergleichswerte - nicht unmittelbar auf den effektiven Geschäftsverkehr abstützen. Daraus darf allerdings nicht abgeleitet werden, dass an den nach dieser Bewertungssystematik ermittelten, jedoch am Markt in dieser Höhe nicht erzielbaren Schätzungsergebnissen zum Nachteil des Steuerpflichtigen festzuhalten wäre. Der Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 BV) erlaubt es nicht, den Privaten stärker zu belasten, als es in den massgeblichen Normen vorgesehen ist; der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung geht in der Regel vor, und wo dies nicht der Fall ist, handelt es sich ausschliesslich um den Ausnahmefall gesetzwidriger *Begünstigung* des Privaten ("Gleichbehandlung im Unrecht"; vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2002, Rz. 374 f., 518).

Im vorliegenden Fall stellt sich somit die Frage, ob der von der Vorinstanz errechnete Verkehrswert tatsächlich "nicht marktkonform" ist, und, sollte dies der Fall sein, ob sämtliche im Bewertungssystem vorhandenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung der Stromleitungssituation ausgeschöpft wurden, bevor das Mittel eines Pauschalabzugs in Betracht gezogen wird.

(Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, eine Gewichtung des Ertragswerts - in Relation zum Realwert - [§ 13 VBG und Anhang 16; Wegleitung Ziff. III/4.2.1] von 0.5 statt 0.2, ergebend einen steuerlichen Verkehrswert von rund Fr. 650'000.--, berücksichtige die eingeschränkte Marktgängigkeit der Parzelle B. angemessen und ausreichend, wonach sich ein zusätzlicher Pauschalabzug erübrige.)

34 Geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen (verdeckte Gewinnausschüttung).

- **Grundsätze der Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit (Erw. 2/a,b).**
- **Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung (Erw. 2/c).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 25. August 2004 in Sachen M. AG gegen Steuerrekursgericht.

Aus den Erwägungen

2. a) Steuerlich anerkannt sind nur die geschäftsmässig begründeten Aufwendungen. Sie finden sich im Gesetz nicht definiert. Hingegen hält § 8 VASTG in beispielhafter Aufzählung fest, was als offene oder verdeckte Gewinnausschüttung bzw. geschäftsmässig nicht begründete Aufwendung zur Aufrechnung gelangt. Die geschäftsmässige Begründetheit eines Aufwands ist im Einzelfall, unter Würdigung der gesamten Umstände, zu ermitteln. Generell ist nur jener Aufwand abzugsfähig, welcher dem geschäftlichen Zweck des Unternehmens zu dienen vermag. Zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb hat ein objektiver, sachlicher (Kausal-) Zusammenhang zu bestehen. Ob die Aufwendungen im konkreten Fall wirklich notwendig bzw. von wirtschaftlichem Nutzen waren, ist dagegen nicht entscheidend. Es geht nicht darum, die Zweckmässigkeit und Angemessenheit geschäftlicher Ausgaben zu überprüfen und ungünstige geschäftliche Dispositionen steuerlich zu "sanktionieren". Die Steuerbehörde darf bei ihrer Beurteilung nicht in die unternehmerische Entscheidungsfreiheit eingreifen und ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Geschäftsführung stellen (StE 2003, B 72.14.2 Nr. 31; AGVE 1978, S. 351; VGE II/48 vom 2. Juli 2003 [BE.2002.00277] in Sachen D. AG, S. 5; Urs Mühlebach/Heini Bürgi, Kommentar zum aargauischen Aktiensteuergesetz, Brugg 1982, § 10 N 32.7; Philip Funk, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 1, 2. Auflage, Muri/Bern 2004, § 36 N 5; Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, in: Kommentar zum schweizerischen