

WBE.2022.273 / ew / we

WBE.2022.274

WBE.2022.275

(3-RV.2019.187; 3-RV.2019.188; 3-RV.2019.189)

Art. 8

Urteil vom 14. Februar 2023

Besetzung Verwaltungsrichter Berger, Vorsitz
Verwaltungsrichterin Martin
Verwaltungsrichter Plüss
Gerichtsschreiberin Ruth

Beschwerde- **Kantonales Steueramt**, Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau
führer

gegen

Beschwerde- **A.** _____
gegner 1

Beschwerde- **B.** _____
gegnerin 2

beide vertreten durch Urs Vögele, Schützenhausstrasse 18,
5314 Kleindöttingen

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Grundstückschätzungen 2014

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 25. Mai 2022

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

1.1.

Der Gemüsebauer A. (verheiratet mit B.; nachfolgend der bzw. die Steuerpflichtige bzw. die Steuerpflichtigen) ist Inhaber des Einzelunternehmens Gemüsebau A. (aaa) und Alleineigentümer der in der Landwirtschaftszone der Gemeinde Q. gelegenen Parzelle Nr. bbb im Halt von 10'500 m², auf welcher sich das Betriebsleiter-Einfamilienhaus (Gebäude Nr. ccc) und eine Doppelgarage (Gebäude Nr. ddd) befinden. Überdies ist er Alleineigentümer der ebenfalls in der Landwirtschaftszone der Gemeinde Q. gelegenen Nachbarparzelle Nr. eee im Halt von 31'057 m², auf welcher ein grossflächiges Gewächshaus mit Ökonomiegebäude (Gebäude Nr. fff) steht. Die beiden Parzellen bilden eine wirtschaftliche Einheit.

1.2.

Das 2004 bewilligte und 2005 realisierte Gewächshaus auf der Parzelle Nr. eee diente ursprünglich der bodenabhängigen Produktion. Im Jahr 2008 wurde am Tomatenbestand ein grossflächiges und massives Auftreten des Pepino-Mosaik-Virus festgestellt, welches für einen Ernteverlust von rund 80 % des Jahresertrages verantwortlich war. Um die Tomatenkultur für das Folgejahr vor einer Neuinfektion zu schützen, entschied sich der Steuerpflichtige, den Anbau vom Boden zu lösen. Mit der Umstellung auf die bodenunabhängige Produktion (Hors-sol-Produktion) entstand eine planungsrechtlich widerrechtliche Situation, was der Gemeinderat Q. im Protokoll vom 22. März 2010 feststellte. Der Steuerpflichtige hatte deshalb bis Ende August 2010 ein Umzonungsbegehren einzureichen. Das am 16. August 2010 eingereichte Begehren floss in die laufende Gesamtrevision der Nutzungsplanung der Gemeinde Q. ein. Im Laufe dieses Verfahrens beschloss der Grosse Rat des Kantons Aargau im September 2011 den gesamthaft revidierten kantonalen Richtplan, unter anderem auch mit dem vollständig überarbeiteten neuen Kapitel L 3.2, Entwicklungsgebiete Landwirtschaft. Darin wurde für planungspflichtige Vorhaben zu bestehenden Landwirtschaftsbetrieben die Möglichkeit zur Erarbeitung eines Gestaltungsplanes geschaffen. Am 16. Januar 2012 beschloss der Gemeinderat Q., das rechtlich nötige Planungsverfahren über einen Gestaltungsplan zuzulassen und gestützt darauf die bodenunabhängige Produktion des Gemüsebaubetriebes A. zu ermöglichen. Mit dem vom Gemeinderat Q. am 10. Juni 2014 beschlossenen und vom Departement Bau, Verkehr und Umwelt am 12. August 2014 genehmigten Gestaltungsplan "X." wurden schliesslich die rechtlichen Voraussetzungen für die bodenunabhängige Pflanzenproduktion auf dem Areal des Steuerpflichtigen geschaffen.

1.3.

Mit einer sogenannten Änderungsschätzung (siehe dazu nachfolgend Erw. II./2) vom 15. März 2019 legte das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion Grundstückschätzung (GS), für die Parzellen Nrn. bbb und eee mit den Gebäudenummern ccc, ddd und fff ab der Steuerperiode 2014 den Vermögenssteuerwert auf Fr. 4'138'200.00 und den Eigenmietwert auf Fr. 23'663.00 fest. Als Einzelschätzungsgrund wurde "Aufgabe der landw. Bewirtschaftung (Nutzungsänderung)" angegeben.

2.

2.1.

Ebenfalls im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen die auch in Q. gelegene Parzelle Nr. ggg im Halt von 2'542 m², auf welcher ein Gewächshaus steht (Gebäude Nr. hhh), sowie die Parzelle Nr. iii, bebaut mit einem Ökonomiegebäude (Gebäude Nr. jjj). Die beiden Parzellen bilden eine wirtschaftliche Einheit.

2.2.

Mit Änderungsschätzung vom 15. März 2019 legte das KStA, GS, für die Parzellen Nrn. ggg und iii mit den Gebäudenummern hhh und jjj ab der Steuerperiode 2014 den Vermögenssteuerwert auf Fr. 708'200.00 fest. Als Einzelschätzungsgrund wurde "Aufgabe der landw. Bewirtschaftung (Nutzungsänderung)" angegeben.

3.

3.1.

Der Steuerpflichtige ist sodann Eigentümer der in R. gelegenen Parzelle Nr. kkk im Halt von 2'174 m², auf welcher im hier interessierenden Zeitraum die Gebäude Nrn. mmm (Zweifamilienhaus), nnn (Silo, Schopf), ooo (Garagen) und ppp (Remise) standen.

3.2.

Mit Änderungsschätzung vom 15. März 2019 legte das KStA, GS, für die Parzelle Nr. kkk mit den Gebäudenummern mmm, nnn, ooo und ppp ab der Steuerperiode 2014 den Vermögenssteuerwert auf Fr. 342'400.00 fest. Als Einzelschätzungsgrund wurde "Aufgabe der landw. Bewirtschaftung (Nutzungsänderung)" angegeben.

B.

Gegen diese Schätzungsverfügungen liessen die Steuerpflichtigen am 18. April 2019 Einsprache erheben, welche vom KStA, GS, mit Entscheiden vom 1. Oktober 2019 allesamt abgewiesen wurden.

C.

Gegen die Einspracheentscheide des KStA, GS, vom 1. Oktober 2019 liessen die Steuerpflichtigen am 28. Oktober 2019 mit drei separaten Eingaben

Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, erheben, welches am 25. Mai 2022 entschied:

3-RV.2019.187:

1.
In Gutheissung des Rekurses wird der angefochtene Einspracheentscheid ersatzlos aufgehoben.
2.
Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.
3.
Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'900.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

3-RV.2019.188:

1.
In Gutheissung des Rekurses wird der angefochtene Einspracheentscheid ersatzlos aufgehoben.
2.
Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.
3.
Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'412.45 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

3-RV.2019.189:

1.
In Gutheissung des Rekurses wird der angefochtene Einspracheentscheid ersatzlos aufgehoben.
2.
Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.
3.
Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'000.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

D.

1.

Gegen die Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 25. Mai 2022 gelangte das KStA, GS, mit drei eigenständigen Beschwerden an das Verwaltungsgericht und stellte folgende Anträge:

3-RV.2019.187 bzw. WBE.2022.273:

- 1.

In Gutheissung der Beschwerde sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 25. Mai 2022 (3-RV.2019.187) aufzuheben.

2.

Unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegner.

3-RV.2019.188 bzw. WBE.2022.274:

1.

In Gutheissung der Beschwerde sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 25. Mai 2022 (3-RV.2019.188) aufzuheben.

2.

Unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegner.

3-RV.2019.189 bzw. WBE.2022.275:

1.

In Gutheissung der Beschwerde sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 25. Mai 2022 (3-RV.2019.189) aufzuheben.

2.

Unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegner.

2.

Während die Vorinstanz mit Eingaben vom 4. Juli 2022 auf die Erstattung einer Vernehmlassung verzichtete und der Gemeinderat Q. sich nicht vernehmen liess, schlossen die Beschwerdegegner in ihren Beschwerdeantworten vom 10. August 2022 auf Abweisung der Beschwerden. Auf die Ausführungen im Einzelnen wird, soweit entscheidrelevant, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

3.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 14. Februar 2023 beraten und entschieden.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200] i.V.m. § 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG;

SAR 651.100]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

Die Verfahren WBE.2022.273, WBE.2022.274 und WBE.2022.275 werden vereinigt. Dies, weil in allen drei Verfahren ein und dieselbe Rechtsfrage im Zentrum steht bzw. auch der Ausgang der Verfahren WBE.2022.274 und WBE.2022.275 unmittelbar davon abhängt, wie in der Sache WBE.2022.273 entschieden wird.

II.

1.

Nachfolgend wird vorab auf den Streitgegenstand des Verfahrens betreffend die Parzellen Nrn. bbb und eee (WBE.2022.273) eingegangen (hinten Erw. 2 – 6), da der entsprechende Verfahrensausgang auch die Entscheide in Bezug auf die Parzellen Nr. kkk (WBE.2022.274) und Nrn. ggg sowie iii (WBE.2022.275) präjudiziert. Erst wenn das Ergebnis betreffend die Parzellen Nrn. bbb und eee feststeht, kann in einem zweiten Schritt bezüglich der übrigen im Eigentum des Beschwerdeführers stehenden und von den besagten Rechtsstreiten erfassten Parzellen (Nrn. kkk, ggg und iii) entschieden werden (vgl. hinten Erw. 7).

2.

2.1.

In Bezug auf die Parzellen Nrn. bbb und eee gilt es deren vermögenssteuerrechtliche Qualifikation zu klären bzw. die Frage zu beantworten, ob die Vorinstanz die Parzellen zu Recht als landwirtschaftlich genutzt qualifizierte mit der Folge, dass diese gemäss § 51 Abs. 2 StG nach wie vor zum Ertragswert und nicht gemäss § 51 Abs. 3 StG zum Mittel aus Verkehrs- und Ertragswert zu bewerten sind.

2.2.

2.2.1.

Die Vorinstanz begründet ihren Entscheid unter Bezugnahme auf die zu Art. 16a RPG ergangene Rechtsprechung im Wesentlichen damit, dass mit dem vom Gemeinderat Q. am 10. Juni 2014 beschlossenen und vom Departement Bau, Verkehr und Umwelt am 12. August 2014 genehmigten Gestaltungsplan "X." bezweckt werde, für den bodenunabhängigen Pflanzenbau auf dem Areal des bestehenden Betriebes die bau- und planungsrechtlichen Voraussetzungen zu schaffen. Ausweislich des Zonenplanes sei bis heute zwar keine Intensivlandwirtschaftszone (Speziallandwirtschaftszone) ausgeschieden worden. Hingegen ergebe sich aus dem abschliessenden Vorprüfungsbericht des BVU, Abteilung

Raumentwicklung, vom 24. März 2014, dass bei in der Landwirtschaftszone bestehenden Betrieben mit bodenunabhängiger Produktion mit einem Gestaltungsplan die Voraussetzungen für eine solche "intensive" (bodenunabhängige) landwirtschaftliche Nutzung geschaffen werden konnten. Im Ergebnis liege gestützt auf den Gestaltungsplan "X." eine faktische Intensivlandwirtschaftszone vor, weshalb von landwirtschaftlich genutzten Grundstücken (mit Bauten) auszugehen sei. Im Ergebnis seien die Parzellen Nrn. bbb und eee als landwirtschaftlich genutzt zu qualifizieren und – wie bisher – "landwirtschaftlich" zu schätzen. Ein Grund für die Vornahme einer Änderungsschätzung zum Mittel aus Verkehrs- und Ertragswertwert bestehe nicht. Die Auffassung des KStA, GS, wonach im Rahmen der allgemeinen Neuschätzung per 1. Januar 1999 gemäss § 8 der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG; SAR 651.212) nur die bodenabhängige Produktion als landwirtschaftliche Nutzung von Grundstücken zu gelten habe, vermöge vor dem Hintergrund der aktuellen bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 16a RPG an diesem Ergebnis nichts zu ändern.

2.2.2.

Dagegen vertritt das KStA, GS, zusammengefasst die Ansicht, dass in Bezug auf die Vermögenssteuer im vorliegenden Fall fälschlicherweise von einer landwirtschaftlichen Nutzung ausgegangen worden sei. Aufgrund der gesetzlichen Vorgaben im Kanton Aargau sei bei Vermögenssteuerfragen die tatsächliche landwirtschaftliche Nutzung massgebend. Dies in Übereinstimmung mit dem Zweck von § 51 Abs. 2 StG, tatsächlich landwirtschaftlich genutztes Land mittels eines niedrigen Steuerwerts im Hinblick auf die landwirtschaftliche Nutzung "billig" zu halten. Sowohl in § 51 Abs. 2 StG als auch in § 8 VBG werde immer von landwirtschaftlicher Nutzung gesprochen. In Bezug auf die steuerliche Bewertung sei die tatsächliche landwirtschaftliche Nutzung im Sinne von § 8 VBG massgebend, ungeachtet der Vorgaben des BGGB oder der Raumplanung. Die Definition der landwirtschaftlichen Nutzung gemäss den Absätzen 1 bis 4 von § 8 VBG und der Verweis auf das Schätzungsreglement vom 25. Oktober 1995 in § 10 Abs. 1 VBG seien seit dem Jahr 1999 unverändert gültig und basierten noch auf dem damals geltenden sog. "Produktionsmodell", gemäss welchem die bodenabhängige Produktionsweise das Hauptcharakteristikum der landwirtschaftlichen Nutzung darstellte. Um eine rechtsgleiche Bewertung der verschiedenen Betriebe über einen längeren Zeitraum sicherzustellen, sei es unerlässlich, dass diese Bestimmungen der VBG unverändert gelten, solange nicht im Rahmen einer allgemeinen Neuschätzung neue, allenfalls abweichende, Grundlagen auf Gesetzes- oder Verordnungsebene geschaffen würden. Die Bestimmungen zur landwirtschaftlichen Nutzung, wie sie in der VBG enthalten seien, würden weiterhin gelten, auch wenn diese Bestimmungen noch auf dem, inzwischen überholten, "Produktionsmodell" beruhten. Das unter Berücksichtigung des sog. "Pro-

duktemodells" inzwischen auch bodenunabhängige Produktionen zonenkonform sein könnten, ändere daran nichts. Der vorinstanzliche Entscheid, wonach aufgrund von geänderten raumplanerischen Voraussetzungen, bei bodenunabhängiger Produktion auf eine landwirtschaftliche Nutzung zu schliessen sei, sei damit unzulässig.

2.2.3.

In der Beschwerdeantwort wird zur hier interessierenden Frage lediglich zusammengefasst festgehalten, es handle sich bei der Einzelunternehmung des Steuerpflichtigen um einen Betrieb des produzierenden Gartenbaus. Bei Betrieben des produzierenden Gartenbaus spiele es keine Rolle, ob bodenabhängige oder bodenunabhängige Produktion bestehe. Die § 51 Abs. 2 StG i.V.m. § 8 VBG würden falsch interpretiert, wenn eine Besteuerung zum Mittel aus Ertrags- und Verkehrswert angenommen werde.

3.

3.1.

Das KStA, GS, nahm die Einzelschätzung (gültig ab 2014) mit der Begründung vor, es sei eine Nutzungsänderung infolge Aufgabe der landwirtschaftlichen Bewirtschaftung eingetreten. Die Beschwerdegegner stellen sich dagegen sinngemäss auf den Standpunkt, dass sie auch nach der Umstellung auf die bodenunabhängige Produktion ihre landwirtschaftliche Bewirtschaftung nicht aufgegeben hätten und damit eine Einzelschätzung der Grundstücke nicht hätte vorgenommen werden dürfen. Entsprechend seien die streitbetroffenen Parzellen weiterhin zum Ertragswert und nicht zum Mittel aus Verkehrswert und Ertragswert zu bewerten.

3.2.

3.2.1.

Allgemeine Neuschätzungen von Eigenmietwerten und Vermögenssteuerwerten werden auf Anordnung des Grossen Rates auf Beginn einer Veranlagungsperiode vorgenommen (§ 218 Abs. 1 StG). Die letzte allgemeine Neuschätzung fand per 1. Januar 1999 statt (§ 4 Abs. 1 VBG).

3.2.2.

Ausserhalb einer allgemeinen Neuschätzung können die Eigenmietwerte und die Vermögenssteuerwerte nur bei Vorliegen besonderer Umstände aufgrund einer Einzelschätzung geändert werden, nämlich dann, wenn Anlass für eine sog. Änderungsschätzung oder eine Unrichtigkeitsschätzung besteht.

Eine Änderungsschätzung kann nur vorgenommen werden, wenn sich wesentliche Änderungen im Bestand, in der Nutzung oder im Wert eines Grundstücks ergeben (vgl. § 218 Abs. 2 StG). Als Änderung in der Nutzung gelten etwa die Aufgabe oder der Beginn einer landwirtschaftlichen Bewirtschaftung (vgl. dazu MARTIN PLÜSS, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE

SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N 18 ff. zu § 218).

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. 2.1).
- 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 nicht-landwirtschaftlich 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.

3.2.3.

Ob im vorliegenden Fall zu Recht eine Änderungsschätzung vorgenommen wurde, hängt damit davon ab, ob hier mit dem Wechsel von einer bodenabhängigen zu einer Hors-sol-Produktion aus den bisher landwirtschaftlich genutzten Grundstücken (Art. 14 Abs. 2 StHG; § 51 Abs. 2 StG) neu übrige Grundstücke gemäss § 51 Abs. 3 StG wurden.

4.

Im Zusammenhang mit der Einkommenssteuer betont das Bundesgericht in seiner neueren Rechtsprechung, dass der Begriff des land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes im harmonisierten Recht nicht definiert ist. Das Bundesgericht hat daher in freier Prüfung dieses harmonisierten Begriffs erkannt, dass er nicht isoliert aus dem Steuerrecht heraus, sondern in gesetzessystematischer Hinsicht unter Berücksichtigung der Zwecksetzung des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bürgerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11), des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG; SR 700) und des Bundesgesetzes über die Landwirtschaft vom 29. April 1998 (LwG; 910.1) auszulegen ist (BGE 138 II 32, Erw. 2.2.1; Urteile des Bundesgerichts 2C_315/2017 vom 26. März 2018, Erw. 4.2; 2C_873/2011 vom 22. Oktober 2012, Erw. 5.1; 2C_539/2010 vom 15. Dezember 2010, Erw. 3.2).

Landwirtschaftliche Grundstücke sind hauptsächlich Grundstücke, die ausserhalb der Bauzone im Sinne von Art. 15 RPG liegen, auf denen eine landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist (Art. 2 Abs. 1 BGBB) und die sich objektiv zur landwirtschaftlichen Nutzung eignen (Art. 6 Abs. 1 BGBB). Diese Rechtsprechung hat das Bundesgericht in den vergangenen Jahren in mehrfacher Hinsicht ergänzt: So stellen Grundstücke, die wegen zu geringer Fläche (Art. 2 Abs. 3 BGBB) nicht dem bürgerlichen Bodenrecht unterstehen, dennoch landwirtschaftliche Grundstücke nach Art. 18 Abs. 4 DBG und Art. 8 Abs. 1 StHG dar, solange sie sich nach Art. 6 Abs. 1 BGBB objektiv zur landwirtschaftlichen Nutzung eignen. Umgekehrt kann sich der Steuerpflichtige wegen Rechtsmissbrauchs nicht auf die Privilegierung von Art. 18 Abs. 4 DBG und Art. 8 Abs. 1 StHG berufen, wenn er ein an sich dem BGBB unterstehendes Grundstück veräussert, dabei aber die Vorschriften des BGBB wie etwa das Zerstückerungsverbot nach Art. 58 Abs. 2 BGBB missachtet (Urteil des Bundesgerichts 2C_247/2020 vom 18. Juni 2020, Erw. 3.1 m.H.).

5.

5.1.

Im Bereich der Vermögenssteuer herrscht eine leicht abweichende Begrifflichkeit, indem in Art. 14 Abs. 2 StHG nicht von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken gesprochen wird, sondern von land- und forstwirtschaftlich *genutzten* Grundstücken. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt es indessen aus Gründen der Konsistenz nahe, auch Art. 14 Abs. 2 StHG trotz des abweichenden Wortlauts im Einklang mit den Bestimmungen des BGBB, des RPG und des LwG auszulegen (Urteil des Bundesgerichts 2C_1094/2018 vom 9. Dezember 2019, Erw. 2.4). Es erscheint daher als angemessen, den Begriff der "landwirtschaftlichen Nutzung" in Art. 14 Abs. 2 StHG mit Blick auf Art. 16 und 16a RPG, Art. 2 BGBB sowie Art. 3 Abs. 1 LwG zu bestimmen (vgl. ebenso MARTIN

WÜRSCH, in: ROLAND NORER [Hrsg.], Handbuch zum Agrarrecht, 2017, N 60 f.).

5.2.

Hier entstand, wie bereits erwähnt (A.2.), mit der Umstellung auf die bodenunabhängige Produktion (Hors-sol-Produktion) eine planungsrechtlich widerrechtliche Situation. Diese wurde durch die Gesamtrevision der Nutzungsplanung der Gemeinde Q. bereinigt, indem auf der Grundlage des gesamthaft revidierten kantonalen Richtplans ein Planungsverfahren über einen Gestaltungsplan zugelassen wurde, um gestützt darauf die bodenunabhängige Produktion des Gemüsebaubetriebes A. zu ermöglichen. Mit dem vom Gemeinderat Q. am 10. Juni 2014 beschlossenen und vom Departement Bau, Verkehr und Umwelt am 12. August 2014 genehmigten Gestaltungsplan "X." wurden schliesslich die raumplanungsrechtlichen Voraussetzungen für die bodenunabhängige Pflanzenproduktion auf dem Areal des Steuerpflichtigen geschaffen. Die bodenunabhängige Produktion (mit der zugehörigen Betriebsleiterwohnliegenchaft) steht damit seit diesem Zeitpunkt im Einklang mit den bundes- und kantonrechtlichen Vorgaben für eine bodenunabhängige Produktion in der Landwirtschaftszone. Dabei handelt es sich aus raumplanungsrechtlicher Sicht, wie bereits die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat, um eine zulässige landwirtschaftliche Produktion in einer faktischen Speziallandwirtschaftszone (vgl. Art. 16a Abs. 3 RPG und dazu ALEXANDER RUCH/RUDOLF MUGGLI, in: HEINZ AEMISEGGER/PIERRE MOOR/PIERRE TSCHANNEN [Hrsg.], Praxiskommentar RPG: Bauen ausserhalb der Bauzone, 2017, N 40 f. zu Art. 16a RPG).

5.3.

5.3.1.

Nach Massgabe von Art. 2 Abs. 1 BGGb fallen Grundstücke in den Anwendungsbereich des BGGb, wenn es sich um einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende landwirtschaftliche Grundstücke handelt, die ausserhalb der Bauzone nach Art. 15 RPG liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist.

Als landwirtschaftliches Gewerbe gilt gemäss Art. 7 Abs. 1 BGGb eine Gesamtheit von landwirtschaftlichen Grundstücken, Bauten und Anlagen, die als Grundlage der landwirtschaftlichen Produktion dient und zu deren Bewirtschaftung, wenn sie landesüblich ist, mindestens eine Standardarbeitskraft nötig ist. Der Bundesrat legt die Faktoren und die Werte für die Berechnung einer Standardarbeitskraft in Abstimmung mit dem Landwirtschaftsrecht fest.

Das BGGb selbst enthält sodann keine Legaldefinition des Begriffs der "landwirtschaftlichen Nutzung". Es weist aber in Art. 6 Abs. 1 BGGb darauf

hin, dass als landwirtschaftlich ein Grundstück gilt, das für die landwirtschaftliche oder gartenbauliche Nutzung geeignet ist. Damit knüpft das BGG an Art. 16 Abs. 1 lit. a RPG an, wonach die Landwirtschaftszonen Land umfassen, das sich für die landwirtschaftliche Bewirtschaftung oder den produzierenden Gartenbau eignet (CHRISTINA SCHMID-TSCHIRREN/CHRISTOPH BANDLI, in: Das bäuerliche Bodenrecht: Kommentar zum Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991, 2. Aufl., Brugg 2011 [im Folgenden: Kommentar BGG], N. 4 zu Art. 2; vgl. zum sachlichen Anwendungsbereich des BGG: EDUARD HOFER, Kommentar BGG, N. 6 ff. zu Art. 6).

In Art. 16 Abs. 1 lit. a RPG und Art. 16a Abs. 1 RPG findet sich keine Definition des Begriffs der "landwirtschaftlichen Nutzung". Jedoch wird aus Art. 34 Abs. 1 lit. a der Raumplanungsverordnung vom 28. Juni 2000 (RPV; SR 700.1) ersichtlich, dass das RPG auf den Begriff der "Landwirtschaft" gemäss Art. 3 LwG abstellt (siehe dazu EDUARD HOFER, a.a.O., N. 36a zu Vorbem. zu Art. 6–10).

Jedenfalls aber trifft das BGG mit Blick auf den Begriff der "landwirtschaftlichen Nutzung" keine Unterscheidung zwischen bodenabhängiger und bodenunabhängiger Produktion (vgl. EDUARD HOFER, a.a.O., N. 40a zu Vorbem. zu Art. 6–10). So gehört etwa auch die Hors-sol-Produktion von Gemüse zur landwirtschaftlichen Nutzung, da es sich dabei um verwertbare Erzeugnisse aus dem Pflanzenbau handelt (vgl. EDUARD HOFER, a.a.O., N. 32 und 40 zu Vorbem. zu Art. 6–10).

5.3.2.

Die Parzellen Nrn. bbb und eee liegen vollumfänglich in der Landwirtschaftszone und damit ausserhalb der Bauzone nach Art. 15 RPG. Sie fallen damit in den örtlichen Geltungsbereich des BGG. Weiter ist klar, dass der Beschwerdegegner, welcher den Landwirtschaftsbetrieb ab 1994 gepachtet und Ende 1999 zu Eigentum erworben hat und diesen, wie sich aus den in den Akten liegenden Jahresrechnungen (2013, 2014 und 2020) ergibt, erfolgreich führt, ein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne des BGG (Art. 7 BGG) betreibt. Dass das Gewerbe die erforderliche Grösse (Standardarbeitskraft) aufweist, ist zwar in den Akten nicht ausdrücklich dokumentiert. Um dies bejahen zu können, müssen indessen keine weiteren Abklärungen unternommen werden. Bereits aufgrund des Umfangs der betrieblichen Tätigkeit (gemäss Jahresrechnung 2020 Ertrag auf Gemüsebau von mehr als CHF 2 Mio.) ist klar, dass beim Betrieb des Beschwerdegegners die Kriterien für das Bestehen eines landwirtschaftlichen Gewerbes erfüllt sind. Zum Betrieb des Beschwerdegegners gehört neben der Parzelle Nr. eee (Hauptbetriebsstätte) auch die Parzelle Nr. bbb, auf der sich das Wohnhaus der Beschwerdegegner samt Doppelgarage befindet. Damit verfügt der vom Beschwerdegegner geführte Betrieb über eine

Wohnstätte für den Betriebsinhaber und seine Familie, womit auch diese Parzelle den Vorschriften des BGGB unterliegt.

Der Beschwerdegegner produziert in einem Hors-sol-Verfahren diverse Fruchtgemüse, d. h. verwertbare Erzeugnisse des Pflanzenbaus. Da der Begriff der "landwirtschaftlichen Nutzung" gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. b BGGB nicht zwischen der bodenabhängigen und der bodenunabhängigen Produktion landwirtschaftlicher Erzeugnisse unterscheidet, gelten die Parzellen Nrn. bbb und eee unzweifelhaft als landwirtschaftlich genutzt.

Die beiden Grundstücke fallen demnach in den Anwendungsbereich des BGGB, was im Lichte der von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung geforderten Gesamtbetrachtung ebenfalls dafür spricht, die beiden Liegenschaften auch in steuerlicher Hinsicht als landwirtschaftlich genutzte Grundstücke gemäss Art. 14 Abs. 2 StHG bzw. § 51 Abs. 2 StG zu qualifizieren.

5.4.

5.4.1.

Gemäss Art. 3 Abs. 1 LwG umfasst die Landwirtschaft die Produktion verwertbarer Erzeugnisse aus Pflanzenbau und Nutztierhaltung (lit. a).

Der landwirtschaftliche Pflanzenbau dient u. a. der Gewinnung von Nahrungsmitteln (JEANNETTE KEHRLI, in: Handkommentar Landwirtschaftsgesetz (LwG), 2019, N. 9 zu Art. 3). Dabei kommen unterschiedliche Produktionsmethoden zur Anwendung. So erfolgt der Ackerbau und die Graswirtschaft durch die Bewirtschaftung des natürlichen Erdbodens (bodenabhängige Produktion), während dieser in der Hors-sol-Produktion durch ein künstliches Substrat ersetzt wird, um die notwendigen Nährstoffe künstlich zuzuführen. Die mit der Hors-sol-Produktion erzeugten Produkte sind ebenfalls landwirtschaftliche Erzeugnisse i.S.v. Art. 3 Abs. 1 lit. a LwG, wenn sie etwa als Nahrungsmittel verwertbar sind. Denn die Produktionsmethode ist für den Begriff der "Landwirtschaft" unerheblich (vgl. JEANNETTE KEHRLI, a.a.O., N. 12 zu Art. 3; EDUARD HOFER, a.a.O., N. 32 zu Vorbem. zu Art. 6–10).

5.4.2.

Wie bereits erwähnt, produziert der Beschwerdegegner in einem Hors-sol-Verfahren diverse Fruchtgemüse und damit als Nahrungsmittel verwertbare landwirtschaftliche Erzeugnisse. Es ist folglich nicht von der Hand zu weisen, dass der Beschwerdegegner i.S.v. Art. 3 Abs. 1 lit. a LwG landwirtschaftlich tätig ist.

Aufgrund der Wertungskongruenz zwischen den steuerrechtlichen Erlassen sowie der Landwirtschaftsgesetzgebung spricht auch dies dafür, die

beiden Parzellen Nrn. bbb und eee als landwirtschaftlich genutzte Grundstücke i.S.v. Art. 14 Abs. 2 StHG bzw. § 51 Abs. 2 StG zu qualifizieren.

6.

6.1.

Der Kanton Aargau hat Art. 14 Abs. 2 Satz 1 StHG in § 51 Abs. 2 StG überführt. Danach sind nur jene landwirtschaftlich genutzten Grundstücke zum Ertragswert zu besteuern, die

- entweder ausserhalb der Bauzone liegen (lit. a) oder
- die zum landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen der Eigentümerin oder des Eigentümers beziehungsweise des andern Eheteils gehören (lit. b).

Andere als landwirtschaftlich genutzte Grundstücke werden zum Mittel aus Verkehrswert und Ertragswert besteuert (§ 51 Abs. 4 StG).

6.2.

Wie Art. 14 Abs. 2 Satz 1 StHG verwendet das kantonale Steuergesetz den Begriff der "landwirtschaftlich genutzten Grundstücke" in § 51 Abs. 2. Eine Definition desselben findet sich im kantonalen Steuergesetz nicht. Dagegen definiert der Verordnungsgeber in § 8 Abs. 1 VBG (in der Fassung vom 25. November 1998, in Kraft seit 1. Januar 1999) den Begriff der "landwirtschaftlichen Nutzung". Als landwirtschaftlich genutzt gelten danach Grundstücke, die der "landwirtschaftlichen, bodenabhängigen Produktion sowie des produzierenden Gartenbaus" dienen (§ 8 Abs. 1 VBG). Dazu gehören insbesondere Grundstücke des Gemüsebaus, Obst- und Beerenproduktionsbetriebe, Rebbetriebe, Sömmerungsbetriebe, Topfpflanzenbetriebe, Schnittblumenbetriebe und Baumschulen, nicht jedoch solche von Hobbybetrieben, Geflügelfarmen, Mastbetriebe 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- oder Zusatzerwerbsbetrieb dienen (§ 8 Abs. 3 VBG). Dabei verlangt der Verordnungsgeber für die Annahme eines Betriebs gemäss § 8 Abs. 4 VBG eine gewisse Mindestbetriebsgrösse (mindestens 3 Hektaren Fläche).

6.3.

6.3.1.

Soweit der seit 1. Januar 1999 in Kraft stehende § 8 Abs. 1 VBG für eine Qualifizierung von Grundstücken als landwirtschaftlich genutzt eine bodenabhängige Produktion verlangt, trägt die Bestimmung den bisher eingetretenen Änderungen in der allgemeinen Verkehrsauffassung, insbesondere aber auch den bundesrechtlichen Vorgaben der Raumplanung, welche seit

1. Januar 2000 die Möglichkeit der bodenunabhängigen landwirtschaftlichen Produktion in Speziallandwirtschaftszonen vorsieht, nicht Rechnung. § 8 Abs. 1 VBG steht seit der erwähnten Änderung des RPG überdies nicht (mehr) im Einklang mit dem BGG. Dieses ist zwar bereits am 1. Januar 1994, d.h. noch vor § 8 Abs. 1 VBG in der hier massgebenden Fassung, in Kraft getreten. Wie dargelegt sind die im BGG verwendeten Begriffe des landwirtschaftlichen Grundstücks jedoch ebenso wie jener des landwirtschaftlichen Gewerbes in dem Sinn dynamisch auszulegen, dass Grundstücke, die wie im vorliegenden Fall ursprünglich zweifellos dem BGG unterlagen, im hier massgebenden Zeitpunkt – infolge der planungsrechtlichen Zulässigkeit der vom Beschwerdegegner betriebenen Hors-sol-Produktion – immer noch dem BGG unterstehen. Wird zusätzlich beachtet, dass die beiden Parzellen Nrn. bbb und eee zweifellos Bestandteil eines landwirtschaftlichen Gewerbes bilden und damit auch den öffentlich-rechtlichen Beschränkungen des Verkehrs mit landwirtschaftlichen Gewerben und Grundstücken gemäss Art. 58 ff. BGG unterliegen, wird vollends klar, dass § 8 Abs. 1 VBG, soweit er für die Qualifikation von Grundstücken als landwirtschaftlich genutzt eine bodenabhängige Nutzung verlangt, dem unter Beachtung des Gebots der Einheit der Rechtsordnung auszulegenden Art. 14 Abs. 2 StHG ebenso wie Art. 51 Abs. 2 StG widerspricht. Dementsprechend ist § 8 Abs. 1 VBG für die hier zu entscheidende Frage der steuerrechtlichen Qualifikation der Parzellen Nrn. bbb und eee insoweit unbeachtlich, als er nicht nur verlangt, ein Grundstück müsse der landwirtschaftlichen Produktion unterliegen, sondern die Besteuerung nach dem Ertragswert davon abhängig macht, dass die landwirtschaftliche Produktion auch bodenabhängig sein müsse.

6.3.2.

Dieses Ergebnis entspricht im Übrigen auch der bisherigen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung zur Qualifikation von Grundstücken als landwirtschaftlich genutzte Grundstücke. Gemäss der erwähnten Rechtsprechung besteht der Zweck der privilegierten Besteuerung landwirtschaftlich genutzter Grundstücke vor allem darin, das Eigentum des landwirtschaftlichen Bodens, der einen volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor darstellt, zu Gunsten landwirtschaftlicher Betriebe zu erhalten: Tatsächlich landwirtschaftlich genutztes Land soll mittels eines niedrigen Steuerwerts im Hinblick auf die landwirtschaftliche Nutzung wirtschaftlich "billig" gehalten werden (vgl. vorne Erw. 2.5.1; vgl. auch Entscheide des Verwaltungsgerichts WBE.2009.109 vom 24. Februar 2010, Erw. 3.5.1; WBE.2010.201 vom 1. November 2010, Erw. 4.3.3. und WBE.2010.351 vom 22. Februar 2012, Erw. 2.3.2). Dieser Zweck ist nicht nur unabhängig von der Produktionsmethode der landwirtschaftlichen Erzeugnisse, sondern es erschiene in einem Fall wie dem vorliegenden, wo die beiden Parzellen Nrn. bbb und eee nach wie vor landwirtschaftlich genutzt werden und zudem den Veräusserungsbeschränkungen gemäss

Art. 58 ff. BGGB unterliegen, geradezu als widersinnig bzw. würde der erwähnten Zielsetzung der privilegierten Besteuerung von Landwirtschaftsland diametral zuwiderlaufen, die bisher nach dem Ertragswert besteuerten Grundstücke nach dem Wechsel zur Hors-sol-Produktion mittels eines Wechsels zur Besteuerung zum Mittel aus Verkehrswert und Ertragswert steuerlich und damit auch wirtschaftlich zu "verteuern".

6.4.

Wie die Vorinstanz zutreffend erkannt hat, drängt sich aus den dargelegten Gründen entgegen der Beschwerdeführerin auch weiterhin die Qualifikation der Parzellen Nrn. bbb und eee als landwirtschaftlich genutzte Grundstücke gemäss Art. 14 Abs. 2 StHG und § 51 Abs. 2 StG geradezu auf.

Der Wechsel von einer bodenabhängigen zu einer Hors-sol-Produktion ist nicht als Aufgabe der landwirtschaftlichen Bewirtschaftung eines Grundstücks und damit auch nicht als eine wesentliche Nutzungsänderung desselben anzusehen. Folglich rechtfertigt der Übergang von einer bodenabhängigen zu einer Hors-sol-Produktion von Gemüse eine Änderungsschätzung i.S.v. § 218 Abs. 2 StG nicht. Dies führt in Bezug auf die Parzellen bbb und eee zur Abweisung der Beschwerde.

7.

7.1.

Aus diesem Ergebnis ergibt sich, wie in Bezug auf die Parzellen Nrn. kkk (WBE.2022.274) sowie ggg und iii (WBE.2022.275) zu entscheiden ist:

Die besagten Parzellen befanden sich im Jahr 2014 allesamt in der Bauzone. Einer Ertragswertschätzung können sie daher nur unterliegen, sofern zwischen ihnen und den Parzellen Nrn. bbb und eee (WBE.2022.273) ein betrieblicher Zusammenhang besteht (§ 51 Abs. 2 lit. a *e contrario* und lit. b StG). Dass ein solcher Zusammenhang gegeben ist, hat die Vorinstanz zu Recht bejaht (vgl. 3-RV.2019.188, Erw. 6.6; 3-RV.2019.189, Erw. 6.6) und wurde auch vom Beschwerdeführer explizit anerkannt (vgl. Beschwerden vom 29. Juni 2022, jeweils Erw. 7). Entsprechend teilen die Parzellen Nrn. kkk, ggg und iii in Bezug auf ihre vermögenssteuerrechtliche Qualifikation sowie die sich daraus ergebende Bewertung dasselbe Schicksal wie die Parzellen Nrn. bbb und eee. Wie vorstehend dargelegt, ist hinsichtlich letzterer weiterhin von landwirtschaftlich genutzten Grundstücken i.S.v. Art. 14 Abs. 2 StHG und § 51 Abs. 2 StG auszugehen, womit sie der Ertragswertschätzung unterliegen. Infolge ihres betrieblichen Zusammenhangs zu den als landwirtschaftlich genutzte Grundstücke qualifizierten Parzellen Nrn. bbb und eee, fehlt folglich auch bezüglich der Parzellen Nrn. kkk, ggg und iii die Grundlage für die entsprechenden Änderungsschätzungen vom 15. März 2019. Stattdessen ist für das Steuerjahr 2014 auch für sie weiterhin die Bewertung zum Ertragswert massgeblich.

7.2.

Diese Ausführungen führen auch in Bezug auf die Parzellen Nrn. kkk, ggg und iii zur Abweisung der betreffenden Beschwerden.

8.

Im Ergebnis sind alle drei vorinstanzlichen Entscheide (3-RV.2019.187, 3-RV.2019.188 und 3-RV.2019.189) zu bestätigen. In diesen wurden die jeweiligen Einspracheentscheide aufgehoben. Aufgrund des sog. Devolutiveffekts wurden die ursprünglichen Verfügungen des KStA, GS, vom 15. März 2019 durch die besagten Einspracheentscheide ersetzt. Indem letztere durch die vorinstanzlichen Entscheide aufgehoben und diese wiederum durch das vorliegende Verwaltungsgerichtsurteil bestätigt wurden, sind die Änderungsschätzungen vom 15. März 2019 in Bezug auf alle streitgegenständlichen Parzellen als dahingefallen zu betrachten. Demzufolge wird in der Steuerveranlagung 2014 der Beschwerdegegner in Bezug auf die Parzellen Nr. bbb, eee, kkk, ggg und iii wie bisher die Bewertung nach Ertragswert Eingang finden müssen.

III.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu Lasten des KStA welches als Behörde Beschwerde geführt und damit vermögensrechtliche Interessen des Gemeinwesens verfolgt hat (§ 189 Abs. 1 i.V.m. § 31 Abs. 2 VRPG, AGVE 2006, S. 285).

Das KStA hat den Beschwerdegegnern überdies die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren entstandenen Parteikosten zu ersetzen (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG). Die Parteientschädigung ist in analoger Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 i.V.m. Abs. 2 des Dekrets über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT; SAR 291.150) für die von einem Treuhandunternehmen vertretenen Beschwerdegegnern auf Fr. 1'000.00 (inkl. Auslagen und MWSt.) festzusetzen.

Das Verwaltungsgericht beschliesst:

Die Verfahren WBE.2022.273, WBE.2022.274 und WBE.2022.275 werden vereinigt.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

1.1.

Die Beschwerde gegen den Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, 3-RV.2019.187 vom 25. Mai 2022 wird abgewiesen.

1.2.

Die Beschwerde gegen den Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, 3-RV.2019.188 vom 25. Mai 2022 wird abgewiesen.

1.3.

Die Beschwerde gegen den Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, 3-RV.2019.189 vom 25. Mai 2022 wird abgewiesen.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'500.-- sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 317.00, gesamthaft Fr. 1'817.00, sind vom Kantonalen Steueramt zu bezahlen.

3.

Das Kantonale Steueramt wird verpflichtet, den Beschwerdegegnern die vor Verwaltungsgericht entstandenen Parteikosten in Höhe von Fr. 1'000.00 (inkl. Auslagen und MWSt.) zu ersetzen.

Zustellung an:
das Kantonale Steueramt
die Beschwerdegegner (Vertreter)
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:
den Gemeinderat Q.
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, 1000 Lausanne 14, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 14. Februar 2023

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

Berger

Ruth