

3-RV.2019.136

P 139

Urteil vom 29. September 2022

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Lämmli Richter Schorno Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	---

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Grundstückschätzung, vom 19. Juni 2019 betreffend Grundstückschätzungen 2017
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

A. und B. sind Eigentümer der Liegenschaft Q. Parzelle aaa, Y-Weg 7, Q..

2.

Mit Verfügung vom 7. September 2018 legte das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion Grundstückschätzung (GS), für die Parzelle aaa (Gebäudennummer bbb) folgende Werte fest:

unüberbaut m2	Mietwert-Total	Ertragswert	steuerlicher Verkehrswert	Steuerwert	Normmietwert	Eigenmietwert pro Jahr
	21'225	286'824	387'448	337'100	6'865 14'360	4'983 10'424
Steuerwert ab Steuerperiode 2017				Total Fr. 337'100		
Eigenmietwert ab Steuerperiode 2017						Total Fr. 15'407

Als Schätzungsgrund wurde "Wechsel von selbstgenutzt zu Fremdnutzung u. umgekehrt (Nutzungsänderung)" angegeben.

3.

Gegen die Verfügung vom 7. September 2018 erhoben A. und B. mit Eingabe vom 10. September 2018 Einsprache mit dem Antrag:

"Wir erwarten eine vernünftige Schätzung."

4.

Mit Entscheid vom 19. Juni 2019 wies das KStA GS die Einsprache vollumfänglich ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 19. Juni 2019 (Versand am 17. Juli 2019) haben A. und B. mit Rekurs vom 18. Juli 2019 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen mit dem Rechtsbegehren:

"Wir hoffen endlich eine neutrale Schätzung und faire Behandlung bei einer neuen Beurteilung der betreffenden Zimmer zu erhalten."

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

6.

Das KStA GS beantragt die Abweisung des Rekurses.

7.

A. und B. haben am 5. Oktober 2019 eine Replik eingereicht.

8.

8.1.

Das Spezialverwaltungsgericht hat A. und B. aufgefordert, Grundrisspläne ihrer Liegenschaft auszuhändigen.

8.2.

A. und B. haben dem Spezialverwaltungsgericht einen Grundstückplan ihrer Liegenschaft zugestellt.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat am 29. September 2022 einen Augenschein mit Parteibefragung durchgeführt (Protokoll der Verhandlung vom 29. September 2022 [nachfolgend: Protokoll]).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die am 7. September 2018 vom KStA GS vorgenommene Einzelschätzung gültig ab der Steuerperiode 2017. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses sind somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG), die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV) sowie und die Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG).

2.

Das KStA GS hat am 29. August 2018 ein (neues) Schätzungsprotokoll erstellt. Mit Verfügung vom 7. September 2018 wurden den Rekurrenten ein Eigenmietwert von CHF 15'407.00 und ein Vermögenssteuerwert von CHF 337'100.00 für ihr Grundstück (Parzelle aaa, Gebäudenummer bbb) ab Steuerperiode 2017 eröffnet. Als Schätzungsgrund wurde "Wechsel von selbstgenutzt zu Fremdnutzung u. umgekehrt (Nutzungsänderung)" angegeben.

3.

3.1.

In der Einsprache führten die Rekurrenten aus, bei der Neuschätzung ihrer Liegenschaft sei der Eigenmietwert von CHF 10'424.00 auf CHF 15'407.00 erhöht worden. Sie würden eine vernünftige Schätzung erwarten.

3.2.

Im Einspracheentscheid wurde vom KStA GS ausgeführt, die Eröffnung der neuen Steuerwerte sei vorgenommen worden, weil die Steuerpflichtigen sämtliche Räumlichkeiten selber nutzen würden. Der Rekurrent habe am Schalter des regionalen Steueramtes in Q. am 16. April 2018 angegeben, dass nach dem Ableben der Wohnrechtsnehmerin im Jahre 2006 und nach der Auflösung des Mietverhältnisses der Gewerberäume im Jahre 2010 die gesamte Liegenschaft selbst genutzt werde. Somit sei die ganze Liegenschaft mit Eigenmietwert zu besteuern. Aus dem Urteil des Verwaltungsgerichts vom 21. August 2013 (WBE.2012.251) gehe hervor, dass die Beurteilung der Frage, ob ein Eigenmietwert voll oder wegen nur teilweiser Selbstnutzung, teilweise besteuert werden dürfe, im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu beurteilen sei und deshalb nicht in der Kompetenz des Kantonalen Steueramtes liege. In der Einspracheschrift seien keine Einwände bezüglich der einzelnen Beurteilungsparameter vorgebracht worden, welche zu einer zusätzlichen Überprüfung der Schätzungsdetails Anlass gegeben hätten. Die Einsprache wurde abgewiesen.

3.3.

Mit Rekurs führten die Rekurrenten aus, sie seien erstaunt, dass vor dem Einspracheentscheid keine zweite Schätzung des Hausteils vorgenommen worden sei. Bei der Schätzung sei das bis 2010 an ihren Schwiegersohn E. vermietete Zimmer nochmals berechnet worden. Dieses sei aber bereits in der Schätzung vom 29. Dezember 2000 mit CHF 1'260.00 aufgeführt worden. Auch die Aussage des Gemeindesteueramtes Q. sei nicht korrekt: Ihr Haushalt bestehe aus zwei Personen und mit ihren fünf Zimmern hätten sie genügend Platz. Daher bräuchten sie die zwei Zimmer nur bedingt (Abstellräume). Sie würden im Winter auch nur sehr schwach geheizt. Die letzte Schätzung sei nicht korrekt durchgeführt worden. Der Schätzer sei einmal durch die erwähnten Zimmer gegangen und dann ohne Kommentar über die Schätzung weitergegangen. Eine Besprechung der Schätzung habe nie stattgefunden. Zwei alte Zimmer hätten zu einer Erhöhung des Steuerwertes um CHF 4'981.00 geführt. Sie erwarteten eine nochmalige Besichtigung der betreffenden Zimmer.

3.4.

In der Vernehmlassung wurde geltend gemacht, es habe im Zusammenhang mit der Nutzungsänderung (Wechsel von Fremdnutzung zu selbstgenutzt) am 27. August 2018 eine Objektbesichtigung der betreffenden Liegenschaft stattgefunden. Dabei sei festgestellt worden, dass keine offensichtlich unrichtige Schätzung vorliege. Es seien somit keine Anhaltspunkte ersichtlich, welche die steuerliche Bewertung als nicht sachgerecht erscheinen liessen.

3.5.

Mit der Replik wurde in Ergänzung der bisherigen Ausführungen von den Rekurrenten ausgeführt, die vom KStA GS angegebene Aussage, sie würden die ganze Liegenschaft selber benutzen, sei so sicher nie gemacht worden. Da sie nur ein Zweipersonenhaushalt seien, bräuchten sie die zwei alten Zimmer eigentlich gar nicht. Eine Vermietung sei wegen der baulichen Gegebenheiten auch nicht möglich. Die zwei Zimmer seien in den letzten 20 Jahren eigentlich nie richtig bewohnt worden. Sie würden praktisch als Abstellräume benutzt. Hinzu komme, dass die Schätzung unglücklich abgelaufen sei. Der Experte und der Rekurrent seien sich nicht freundlich gesinnt gewesen. Der Schätzer sei höchstens fünf Minuten in den Räumen anwesend gewesen. Normalerweise würden doch bei einem solchen Vorgang die geschätzten Werte mit den Hauseigentümern besprochen und wenn Differenzen bestünden, würden diese nochmals angeschaut. Sie erwarteten eine erneute Schätzung.

3.6.

Anlässlich des Augenscheins hielten die Rekurrenten auf der einen Seite und das KStA GS auf der anderen Seite an ihren Anträgen fest (Protokoll).

4.

Im Rekursverfahren sind zwei materielle Punkte umstritten. Einerseits machen die Rekurrenten geltend, dass sie zwei Zimmer (von den Rekurrenten als "Abstellräume" bezeichnet) gar nicht gebrauchen würden, mit anderen Worten eine Unternutzung vorläge, andererseits wird die Höhe des Eigenmietwerts generell bestritten.

Vorgängig ist die formelle Frage zu prüfen, ob der Anspruch auf das rechtliche Gehör der Rekurrenten gewahrt wurde.

5.

5.1.

Wird die steuerpflichtige Person zu einer Verhandlung vor die Verwaltungsbehörde vorgeladen, sind deren Angaben zu protokollieren und unterzeichnen zu lassen (§ 190 Abs. 3 StG). Es entspricht einem aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör abgeleiteten allgemeinen Verfahrensgrundsatz, dass entscheidrelevante Tatsachen und Ergebnisse schriftlich festzuhalten sind. Dazu gehört auch die Pflicht zur Protokollführung über entscheidrelevante Abklärungen und Verhandlungen im Rechtsmittelverfahren. Das Protokoll bildet eine Entscheidungsgrundlage und soll daher den Inhalt der Verhandlung mindestens stichwortartig zusammenfassen. Ein Wortprotokoll wird dagegen nicht verlangt (SGE vom 22. September 2016 [3-RV.2016.76], Erw. 2.2.2., mit Verweisen).

5.2.

Im Einspracheentscheid wird ein Gespräch am Schalter des Regionalen Steueramtes in Q. mit dem Rekurrenten vom 16. April 2018 erwähnt. In den Akten findet sich ein Auszug der internen Notizen aus dem Steuerprogramm. Folglich wurde hier die Protokollführungspflicht korrekt umgesetzt.

5.3.

Weiter liegt ein Einspracheverhandlungsprotokoll vom 10. September 2018 vor. Dieses enthielt keinerlei Aussagen der Rekurrenten und ist von diesen auch nicht unterzeichnet worden. Aufgrund der weiteren Unterlagen wie dem Einspracheentscheid ist zwar davon auszugehen, dass F., Kantonaler Schätzer, das "Protokoll" erstellt hat, was sich jedoch ebenso wenig aus dem Protokoll entnehmen lässt. Insgesamt ist das Protokoll völlig ungenügend, insbesondere, da das Protokoll weder von den Eigentümern, noch vom Kantonalen Schätzer unterzeichnet wurde. Vorliegend wurde die Protokollführungspflicht offensichtlich verletzt.

5.4.

5.4.1.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Seine Verletzung führt ungeachtet der Erfolgsaussichten des Rekurses in der Sache selbst

grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Eine Heilung in einem Rechtsmittelverfahren ist nur ausnahmsweise möglich; dies hängt namentlich von der Schwere und Tragweite der Gehörsverletzung sowie davon ab, ob die Rechtsmittelinstanz den angefochtenen Entscheid in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht frei überprüfen kann (vgl. VGE vom 7. Juni 2000 [BE.98.00103]).

5.4.2.

Nach den Angaben der Rekurrenten hat eine Besichtigung ihrer Liegenschaft am 10. September 2018 stattgefunden. Da das Spezialverwaltungsgericht den Einspracheentscheid frei überprüfen kann, ist deren Heilung im Rahmen des vorliegenden Rechtsmittelverfahrens möglich. Auf eine Rückweisung ist aber insbesondere auch deshalb zu verzichten, da eine solche aufgrund der Verfahrensdauer nicht im Interesse der Rekurrenten liegt.

6.

6.1.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

6.2.

Auch der Einspracheentscheid ist äusserst kurz gehalten, erscheint jedoch aufgrund der Schlussfolgerungen des KStA GS (fehlende Zuständigkeit, vgl. Erw. 7 hiernach) hinsichtlich der Begründung gerade noch als knapp genügend.

6.3.

Schliesslich ist festzuhalten, dass die Aktenführung generell nur gerade minimalsten Anforderungen zu genügen vermag. Dies zeigt auch deutlich das Blatt "Aufnahme der Raumeinheiten und der zusätzlichen Mietwerte" (nachfolgend: Raumeinheitenblatt). Das letzte Raumeinheitenblatt ist datiert vom 8. Juni 1999. Darauf wurde in roter Farbe eine neue Prüfung eingetragen. Diese wurde jedoch weder datiert, noch wurden die neuen Raumeinheiten in kurzen Notizen erklärt. Auch anlässlich des Augenscheins konnte nicht geklärt werden, wann die Änderungen in roter Farbe notiert wurden. Lediglich mittels Quervergleich der diversen Dokumente ist es überhaupt möglich, die Prüfung einigermaßen nachzuvollziehen und zu reproduzieren, wann welche Änderung gemacht wurde. Ein aktuelles Raumeinheitenblatt fehlt gänzlich, auch hier muss anhand der weiteren Akten und Ausführungen auf die neuen Mutationen geschlossen werden.

6.4.

Selbst wenn – wie vorgängig festgestellt – die Gehörsverletzungen im Verlauf des Verfahrens geheilt werden können, sind sie im Rahmen der Kostenverlegung zugunsten der Rekurrenten zu berücksichtigen (vgl. Erw. 17.1 hiernach).

7.

Die Frage, ob ein Eigenmietwert voll oder wegen nur teilweiser Selbstnutzung teilweise besteuert werden darf, müsste im ordentlichen Veranlagungsverfahren durch die Steuerkommission zu beurteilen. Die Zuständigkeit des KStA bezieht sich gemäss § 219 Abs. 1 StG nur auf die Höhe des Eigenmietwerts und des Vermögenssteuerwerts ((VGE vom 21. August 2013 [WBE.2012.251]; Kommentar zum aargauischen Steuergesetz, a.a.O., § 218 N StG 14).

Die von den Rekurrenten geltend gemachte Unternutzung bzw. nur teilweise Selbstnutzung der Liegenschaft ist somit nicht im Verfahren der Grundstückschätzung zu beurteilen, weshalb auf diesen Antrag nicht einzutreten ist. Das KStA GS hat dies im Einspracheentscheid erkannt, hat jedoch fälschlicherweise die Einsprache abgewiesen, anstelle infolge fehlender Zuständigkeit auf diesen Punkt nicht einzutreten.

8.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob das KStA GS berechtigt war, die Einzelschätzung gemäss Verfügung vom 7. September 2018 vorzunehmen. Wird das bejaht, ist weiter im Einzelnen auf die Schätzung einzugehen.

9.

9.1.

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

"2.

Bei der Überprüfung von Liegenschaftenschätzungen greift das Verwaltungsgericht nicht in das den Vorinstanzen zustehende schätzerische Ermessen ein. Die Beurteilung durch die Vorinstanzen korrigiert das Verwaltungsgericht nur dann, wenn der Schätzung ein unzutreffender Sachverhalt zugrunde gelegt wurde oder wenn aus der Verletzung von Normen (insbesondere den Bestimmungen der Verordnung vom 4. November 1985 über die Bewertung der Grundstücke [VBG, SAR 651.212]) bzw. allgemein anerkannten Schätzungsmethoden ein gesamthaft gesehen unrichtiges Schätzungsergebnis resultierte (vgl. ebenso die Praxis des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern, Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 16. August 2006, Bernische Verwaltungsrechtsprechung [BVR] 2006, S. 551, Erw. 1).

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

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

9.2.

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

"2.

2.1.

Ausserhalb der allgemeinen Neuschätzung nach § 218 Abs. 1 StG können die Eigenmietwerte und Vermögenssteuerwerte nur geändert werden, wenn Bestand, Nutzung oder Wert des Grundstückes wesentlich ändern oder wenn die Werte auf einer offensichtlich unrichtigen Schätzung oder auf einer unrichtigen Rechtsanwendung beruhen (§ 218 Abs. 2 StG). Einzelschätzungen werden demnach einerseits bei wesentlichen Änderungen

in Bezug auf den Bestand, die Nutzung oder den Wert eines Grundstücks (im folgenden Änderungsschätzung) und andererseits wegen Unrichtigkeit (offensichtliche Unrichtigkeit, unrichtige Rechtsanwendung; im Folgenden: Unrichtigkeitsschätzung) durchgeführt.

2.2.

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

9.3.

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

"6.

6.1.

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

6.2.

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

Das Steuerrekursgericht und das Verwaltungsgericht – letzteres mit einer Präzisierung – haben in ihrer Rechtsprechung betreffend Wesentlichkeit

einer Änderung die Grenze von mindestens 10% übernommen (Entscheid des Steuerrekursgerichts [RGE] vom 24. April 2008, 3-RV.2007.270; VGE II/42 vom 17. März 2010, WBE.2009.294, Erw. 4.1.). Nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung muss dieser Schwellenwert für das ganze infrage stehende Objekt gelten, da ansonsten eine Ungleichbehandlung von Liegenschaften mit nur einer Wohnung und grösseren Objekten in Kauf genommen würde (VGE II/42 vom 17. März 2010, WBE.2009.294, Erw. 4.1.)."

Von einer offensichtlichen Unrichtigkeit nach § 218 Abs. 2 StG ist nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung dann auszugehen, wenn

"der bei der letzten Schätzung ermittelte Eigenmietwert und/oder Vermögenssteuerwert um 15% oder mehr von dem Wert, wie er sich bei der Überprüfung ergibt, abweicht (vgl. Martin Plüss, a.a.O., § 218 N 23 mit zahlreichen Hinweisen). Zu einer Änderung der bisherigen Schätzung aufgrund offensichtlicher Unrichtigkeit der bisher bestehenden Schätzung gemäss § 218 Abs. 2 StG kommt es somit nur dann, wenn – unabhängig von allfällig bei der Überprüfung zutage tretenden Fehlern der ursprünglichen Schätzung – gegenüber der bisherigen Schätzung eine Abweichung von mindestens 15% resultiert. Die Unrichtigkeitsschätzung gemäss aargauischem Recht stellt damit einen besonderen Revisionsgrund dar, der (nur) bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen (Abweichung von mindestens 15%) eine Anpassung der bestehenden Schätzung gestützt auf eine Einzelschätzung vorsieht."

10.

10.1.

Es wird von den Rekurrenten weder bestritten, dass die Wohnrechtsnehmerin 2005 verstorben ist und ab 2006 keine Entschädigung mehr ausgerichtet wurde, noch dass das Mietverhältnis der Gewerberäume aufgegeben wurde und seit 2010 eine Selbstnutzung der Räume möglich ist (Protokoll). Folglich liegt eine Nutzungsänderung von Fremd- zu Eigennutzung vor. Mit der Nutzungsänderung (Rückkehr zur Selbstnutzung) lag ein Grund für eine Änderungsschätzung vor.

10.2.

Nachfolgend ist somit zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Änderungsschätzung vorliegen. Ob diese Voraussetzungen gegeben sind, ist durch einen Vergleich des ermittelten Eigenmietwerts bzw. Vermögenssteuerwertes mit dem tatsächlichen zutreffenden Wert festzustellen. Eine Änderung gilt dann als wesentlich, wenn die Grenze von mindestens 10 % erreicht ist. Bei der Berechnung dieser Prozentgrenzen entsprechen die bisherigen Werte 100 % (Kommentar zum aargauischen Steuergesetz, a.a.O. § 218 N 21, mit Hinweisen).

11.

11.1.

Das KStA GS hat in der Verfügung vom 7. September 2018 mit dem Schätzungsgrund "Wechsel von selbstgenutzt zu Fremdnutzung u. umgekehrt

(Nutzungsänderung)" neue Schätzwerte festgelegt. Da in den alten Schätzwerten (festgelegt im Einspracheentscheid vom 29. Dezember 2000) sowohl ein Wohnrecht als auch ein gewerblicher Mietwert enthalten waren, welche in der Zwischenzeit beide weggefallen sind, lag eine Nutzungsänderung vor.

Ein Vergleich der Schätzwerte vom 7. September 2018 (Eigenmietwert CHF 15'407.00, Steuerwert CHF 337'100.00) mit den davor geltenden Werten (Eigenmietwert CHF 8'760.00, Steuerwert CHF 344'400.00) zeigt, dass beim Eigenmietwert der Schwellenwert von 10 % überschritten wird. Vor diesem Hintergrund ist eine wesentliche Änderung und damit das Vorliegen eines Einzelschätzungsgrundes (Nutzungsänderung) zu bejahen. Die neue Schätzung des KStA GS erfolgte somit rechtmässig gestützt auf einen Einzelschätzungsgrund. Nachfolgend ist auf die Schätzung in masslicher Hinsicht einzugehen.

12.

12.1.

Gemäss § 51 Abs. 4 StG werden die Grundstücke – von hier nicht massgebenden Ausnahmen abgesehen – zum Mittel aus Verkehrswert und Ertragswert besteuert. Dabei sind im Interesse einer rechtsgleichen Bewertung der Grundstücke die in der VBG festgelegten Richtlinien bei allen Bewertungen anzuwenden. Das aargauische Verwaltungsgericht hat entschieden, dass zusätzliche, in der VBG nicht vorgesehene Pauschalabzüge nur dann ausnahmsweise zulässig sind, wenn sich aus der Anwendung der VBG ein am Markt nicht erzielbares Schätzungsergebnis ergibt (VGE vom 10. März 2004 [WBE.2003.00176]). Grundsätzlich sind der Vermögenssteuerwert und ein allfälliger Eigenmietwert deshalb konkret nach Massgabe der VBG zu überprüfen (RGE vom 24. April 2008 [3-RV.2007.270]).

Nachfolgend ist somit zuerst der Verkehrswert und anschliessend der Ertragswert festzusetzen.

12.2.

12.2.1.

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). Der Verkehrswert wird gemäss § 12 Abs. 2 VBG festgesetzt durch

- Gleichsetzung mit dem Kaufpreis,
- mittelbaren oder unmittelbaren Preisvergleich, sofern ein Kaufpreis fehlt oder dieser nicht dem Verkehrswert entspricht,
- Berechnung nach dem gewichteten Ertragswert und dem Realwert, sofern weder Kaufpreis noch Preisvergleich vorhanden sind.

12.2.2.

Nach der Systematik von § 12 Abs. 2 lit. a VBG steht als Kriterium für die Festsetzung des Verkehrswertes eines Grundstückes der Kaufpreis im Vordergrund (AGVE 2007 S. 272). Da ein aktueller, ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse festgesetzter Kaufpreis dem Wert entspricht, der im Geschäftsverkehr mit Dritten erzielbar ist (vgl. § 12 Abs. 1 VBG), erscheint dies sachlich durchaus gerechtfertigt. Das Ziel des Verkaufes einer Liegenschaft zum Verkehrswert setzt nach allgemeiner Lebenserfahrung jedoch mindestens eine zuverlässige Schätzung oder eine Ausmarchung unter mehreren Kaufofferten voraus (vgl. hierzu auch die Literatur zum Verkauf von Mündelgrundstücken, Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 4. Auflage, Basel 2010, Art. 404 ZGB N 11). Haben die Vertragsparteien demnach den Preis einer Liegenschaft gestützt auf unabhängige Verkehrswertschätzungen vereinbart, so wird in der Regel von einer freien Preisbildung auf dem Markt ausgegangen (RGE vom 24. Januar 2007). Vorliegend kommt die vorgängig ausgeführte Methode nicht in Frage, da ein massgeblicher Kaufpreis fehlt.

12.2.3.

In zweiter Linie kommen nach § 12 Abs. 2 lit. b VBG Preisvergleiche zur Bestimmung des Verkehrswertes eines Grundstückes in Frage. Preisvergleiche sind in der Regel bei unüberbauten Grundstücken möglich, eingeschränkt bei überbauten Grundstücken wie z.B. bei vergleichbaren Eigentumswohnungen oder Einfamilienhäusern (vgl. RGE vom 4. August 2006 [3-RV.2005.50129]).

Die Schätzungen der AGV und der Steuerbehörden korrelieren aufgrund der unterschiedlichen Grundlagen nicht. Die Rekurrenten zweifeln zwar daran, dass die Steuerschätzung stimmt. Sie geben jedoch keine Vergleichsobjekte an, welche ihrer Meinung nach preislich stimmig wären. Es ist festzuhalten, dass vorliegend Vergleichsobjekte fehlen und somit kein Preisvergleich möglich ist.

12.2.4.

Als letzte Möglichkeit kommt nach § 12 Abs. 2 lit. c VBG die Berechnung nach dem gewichteten Ertragswert und dem Realwert zum Zuge. Diese wird in der Regel bei selbstbewohnten Einfamilienhäusern angewendet, da es hier häufig an einem aktuellen Kaufpreis und meistens auch an vergleichbaren Objekten fehlt. Darauf ist nachfolgend abzustellen. Der Verkehrswert (VW) eines Grundstückes, berechnet sich nach folgender Formel:

$$\text{VW} = ([\text{Gewichtung} \times \text{Ertragswert}] + \text{Realwert}) : (\text{Gewichtung} + 1).$$

Im Folgenden werden diejenigen Punkte überprüft, die vom Rekurrenten gerügt werden oder sich als offensichtlich falsch erweisen.

12.3.

12.3.1.

Der Ertragswert ist der kapitalisierte Mietwert eines Grundstückes (§ 15 Abs. 2 VBG). Gemäss § 16 Abs. 1 VBG gilt der gesamte jährliche Ertrag des Grundstückes ohne die Zahlungen für Heizkosten als Mietwert. Massgebend ist der Mietwert, welcher bei Vermietung an Dritte erzielbar ist. Verfälschte Mietwerte wie Vorzugszinsen, unentgeltliche Überlassungen, übersetzte Mieten und dergleichen finden keine Berücksichtigung. Sie sind auf marktkonforme, erzielbare Werte zu korrigieren (§ 16 Abs. 2 VBG). Nutzt der Eigentümer – wie vorliegend – seine Liegenschaft selbst und erzielt er infolgedessen keinen Mietzins, so wird als Mietwert ein erzielbarer Normmietwert festgelegt (§ 16 Abs. 3 VBG). Der Normmietwert von Wohnungen wird auf Grund des örtlichen Mietpreisniveaus und objektbezogenen Faktoren wie Grösse der Wohnung, Ausbau, Anordnung, Heizung, Bauweise, Stockwerklage, wirtschaftliches Baujahr, Wohnlage sowie zusätzliche Einbauten und Anlagen bestimmt. Die Bewertungskriterien ergeben sich aus den im Anhang aufgeführten Mietwerttabellen Nr. 1 – 10 und 18 (§ 16 Abs. 4 VBG).

12.3.2.

Der Mietwert pro RE basiert einerseits auf den Ortskategorien (VBG Anhang 1) und andererseits auf einem Eigenmietwert-Grundansatz pro Ortskategorie (VBG Anhang 18). Im Vorfeld der allgemeinen Neuschätzung per 1. Januar 1999 wurden im ganzen Kanton (Markt-)Mietwerterhebungen vorgenommen. Gestützt auf diese Erhebungen wurden die sogenannten "Eckwerte" nach gutachterlicher Überprüfung des erhobenen Zahlenmaterials durch den Grossen Rat festgesetzt (vgl. § 52 Abs. 2 aStG; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bern-Muri 1991, § 52 aStG N 2b). Die Ortskategorien zeigen das Verhältnis des Mietwertniveaus in den einzelnen Gemeinden über den ganzen Kanton. Der Eigenmietwert-Grundansatz bildet mittelbar den Mietwert. Allein aus Gründen der Rechtsgleichheit ist somit generell auf diese Werte abzustellen.

Das KStA GS hat einen Grundansatz pro Raumeinheit (RE) von CHF 2'169.00, entsprechend der Ortskategorie 6, eingesetzt. Das ist nicht zu beanstanden.

12.3.3.

Vorliegend ist die Qualifikation der drei Räume im Untergeschoss strittig. Das KStA GS hat diese als Einliegerwohnung gewertet und demgemäss bei der Bauweise den Bautyp eingebautes Einfamilienhaus gewählt (VBG Anhang 5). Die Räume im Untergeschoss haben jedoch keinen separaten

Eingang. Insofern sind sie uneingeschränkt Teil des Hauses. Folglich handelt es sich nicht um eine Einliegerwohnung. Der Bautyp ist auf ein "frei stehendes Einfamilienhaus" zu wechseln. Dies führt bei der Bauweise neu zu einem Zuschlag von 30 % (frei stehendes Einfamilienhaus mit unterdurchschnittlichem Umschwung/Gartenanlage; VBG Anhang 5).

12.3.4.

Das KStA GS hat 6,3 Raumeinheiten (RE) erhoben. Diese setzen sich gemäss Raumeinheitenblatt vom 8. Juni 1999 (Werte und Zuordnung unverändert, mit Ausnahme des gewerblichen Mietwerts) wie folgt zusammen:

Erdgeschoss

Küche	1.0 RE
Bad mit WC und Lavabo	0.8 RE
Balkon	0.1 RE
Gartensitzplatz	0.2 RE
Zimmer 1	1.1 RE
Zimmer 2	1.4 RE
Zimmer 3	0.7 RE

1. Stock

Zimmer	1.0 RE
--------	--------

Hinzu kommen die zusätzlichen Mietwerte:

Untergeschoss*

Badewanne, WC, 1 Lavabo	0.7 RE
Zimmer 1	0.8 RE
Zimmer 2	0.8 RE

Garage angebaut	CHF	500.00
Gartenhalle	CHF	630.00
Garage	CHF	1'000.00
Zimmer**	CHF	2'400.00

* Auf den Zimmern im Untergeschoss lastete bis 2005/2006 ein Wohnrecht.

**ehemals C. (bis 2010).

12.3.5.

An der Anzahl RE wurde vom KStA im Einspracheverfahren festgehalten, ebenso an den zusätzlichen Mietwerten.

12.3.6.

Die Rekurrenten führten aus, dass bei der Schätzung das bis 2010 als C. vermietete Zimmer nochmals berechnet worden sei. Dieses sei aber bereits in der Schätzung vom 29. Dezember 2000 mit CHF 1'260.00 aufgeführt worden. Zudem würden sie die zwei, vormals mit einem Wohnrecht belasteten Zimmer nur bedingt gebrauchen (Büro und Bastelraum).

12.3.7.

Auf dem Raumeinheitenblatt ist ersichtlich, wie sich die RE, zusätzlichen Mietwerte und gewerblichen Mietwerte im vorliegenden Fall zusammensetzen (vgl. Erw. 12.3.4 hiervor). Der Vorwurf der doppelten Berücksichtigung des ehemaligen C. ist mit Blick auf das Raumeinheitenblatt nicht begründet. Die Berechnung des Eigenmietwerts wird sodann auf dem Schätzungsprotokoll vorgenommen. Auf dem Schätzungsprotokoll vom 29. August 2018 ist auch keine doppelte Berücksichtigung des ehemaligen C. ersichtlich. Folglich ist der Einwand der Rekurrenten unbegründet.

12.3.8.

Wie bereits festgehalten (Erw. 12.3.3 hiervor), ist die Schätzung der drei Räume (nachfolgend als C., Büro und Bastelraum bezeichnet) im Untergeschoss strittig. Entgegen der Vorbringen der Rekurrenten werden diese genutzt (wenn auch nur sporadisch und als Abstellkammer, Büro, Bastelraum).

12.3.8.1.

Der als C. bezeichnete Raum wurde lediglich bis ins Jahr 2010 als solcher genutzt. Danach stand der Raum leer bzw. wurde von den Rekurrenten als Abstellraum genutzt. Somit ist für das C. neu kein gewerblicher Mietwert einzusetzen. Die Raumgrösse des C. von 11,10 m² (3,36 m x 3,30 m) entspricht 0,8 RE (VBG Anhang 9).

12.3.8.2.

Der vom Rekurrenten heute als Büro genutzte Raum misst 12,5 m² (3,55 m x 3,5 m). Da das Büro ein Durchgangszimmer ist, sind für den Durchgang zum C. 3,5 m² abzuziehen. Die resultierende Raumgrösse von 9 m² entspricht 0,6 RE (VBG Anhang 9).

12.3.8.3.

Auch der Bastelraum (3,30 m x 3,50 m = 11,5 m² plus Erker von 0,8 m²) ist ein Durchgangszimmer. Da der Raum zwei Türen hat, die sich nicht gegenüberliegen, ist sowohl der Gang zum Büro (3,5 m²) als auch der Gang zur Küche (2,3 m²) von der Nutzfläche des Zimmers abzuziehen. Es resultiert eine Zimmerfläche von 6,55 m² oder 0,5 RE (VBG Anhang 9).

12.3.8.4.

Neben den Zimmern im Untergeschoss liegt eine kleine Küche, welche als Kochnische 0,4 RE entspricht (VBG Anhang 9).

12.3.8.5.

Die strittigen Räume im Untergeschoss entsprechen folglich gesamthaft 2,3 RE.

12.4.

Es werden keine weitere Mietwerte bestritten. Der Normmietwert erhöht sich aufgrund dieser Ausführungen von CHF 21'225.00 auf CHF 22'768.00 ($8,0 \text{ RE} \times \text{CHF } 2'385.90 + 1,3 \text{ RE} / 2 \times 2'385.90 + \text{CHF } 2'130.00$ [zusätzliche Mietwerte]). Der Eigenmietwert erhöht sich dadurch von CHF 15'407.00 um CHF 1'120.00 (7 %) auf CHF 16'527.00.

13.

Wie bereits festgestellt, werden die Räume im Untergeschoss nicht wie vom KStA GS als Einliegerwohnung, sondern als Räume des Einfamilienhauses qualifiziert (vgl. Erw. 12.3.3 hiavor). Demgemäss ist die Gebäudeart neu Einfamilienhaus ohne Gewerbe statt Mehrfamilienhaus 2-3 Wohnungen. Folglich reduziert sich der Kapitalisierungssatz von 7.4 auf 7.0. Der Ertragswert erhöht sich demnach von CHF 286'824.00 auf CHF 325'257.00.

14.

In Bezug auf den Realwert wurden weder Rügen erhoben, noch sind Anpassungen vorzunehmen. Die Berechnung des Realwertes von CHF 523'807.00 ist nicht zu beanstanden.

15.

Der Verkehrswert beträgt somit CHF 498'215.00 ($[(0.2 \times \text{CHF } 325'257.00 + \text{CHF } 523'807.00) : [1.2])$ und der steuerliche Verkehrswert CHF 398'572.00. Der Vermögenssteuerwert erhöht sich um 7 % auf CHF 361'915.00 ($[(\text{Ertragswert von CHF } 325'257.00 + \text{steuerlicher Verkehrswert von CHF } 398'572.00) : 2]$).

16.

Der Vergleich des vom KStA GS ermittelten Eigenmietwerts bzw. Vermögenssteuerwertes mit den vom Spezialverwaltungsgericht geschätzten Werten zeigt folgendes:

- Der Eigenmietwert erhöht sich von CHF 15'407.00 um 7 % auf CHF 16'527.00.
- Der Vermögenssteuerwert erhöht sich von CHF 337'100.00 um 7 % auf CHF 361'915.00.

Da die vom Spezialverwaltungsgericht geschätzten Werte den Grenzwert von mindestens 10 % nicht erreichen, ist keine Änderung vorzunehmen. Hinzu kommt, dass die vom Spezialverwaltungsgericht geschätzten Werte in einem Schätzungsspielraum liegen, der ebenfalls zu einem Abweichen von den vom KStA GS geschätzten Werten führen könnte. Die gemäss Verfügung vom 7. September 2018 und mit Einspracheentscheid vom 19. Juni 2019 bestätigte Eigenmietwerte und Vermögenssteuerwert liegen

somit innerhalb der Schätzungstoleranz und sind als angemessen zu beurteilen. Dementsprechend ist der Rekurs abzuweisen. Der Eigenmietwert (gültig ab 1. Januar 2017) bleibt unverändert bei CHF 15'407.00, der Vermögenssteuerwert bei CHF 337'100.00.

17.

17.1.

In der Regel werden die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens der unterliegenden Partei auferlegt (§ 189 Abs. 1 StG). Von dieser Kostenverteilung kann einerseits abgewichen werden, wenn die unterliegende steuerpflichtige Person das Rechtsmittel in guten Treuen ergriffen hat oder wenn die obsiegende steuerpflichtige Person das Rekursverfahren durch ihr Verhalten in der Vorinstanz verursacht hat (§ 189 Abs. 3 StG). Darüber hinaus werden die Verfahrenskosten den Behörden auferlegt, wenn sie schwerwiegende Verfahrensmängel begangen oder willkürlich entschieden haben (§ 31 Abs. 2 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG] vom 4. Dezember 2007).

Vorliegend hat das KStA GS den Anspruch auf rechtliches Gehör der Rekurrenten verletzt, indem der Protokollführungspflicht nicht nachgekommen wurde. Zudem wurde der Einspracheentscheid nur sehr kurz begründet und generell wurde die Aktenführung nur sehr mangelhaft vorgenommen (bspw. fehlendes aktuelles Raumeinheitenblatt, ältere Raumeinheitenblätter korrigiert aber undatiert usw.). Damit liegen erhebliche Verfahrensmängel vor, welche zur Kostenauflage an das KStA GS führen.

17.2.

Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG e contrario).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 220.00 und den Auslagen von CHF 100.00, total CHF 620.00, sind vom KStA GS zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

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

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 29. September 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard