

3-RV.2019.190

P 138

Urteil vom 29. September 2022

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Grundstückschätzung, vom 27. September 2019 betreffend Grundstückschätzungen 2018
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

A. war bis zum 2. Juli 2019 Eigentümer der Liegenschaft Q. Parzelle aaa, X-Strasse 31, Q.. Darauf befinden sich ein Einfamilienhaus (Versicherungs-Nr. bbb; 89 m²) und ein Lagergebäude (Versicherungs-Nr. ccc; 106 m²).

2.

Mit Eingabe vom 13. November 2018 machte A. geltend, der Eigenmietwert seiner Liegenschaft liege viel zu hoch.

3.

Mit Verfügung vom 8. Mai 2019 legte das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion Grundstückschätzung (GS), für die Parzelle aaa (Gebäudenummer ddd) folgende Werte fest:

unüberbaut m2	Mietwert-Total	Ertragswert	steuerlicher Verkehrswert	Steuerwert	Normmietwert	Eigenmietwert pro Jahr
	15'032	214'743	267'224	241'000	11'432	7'113
Steuerwert ab Steuerperiode 2018				Total Fr.	241'000	
Eigenmietwert ab Steuerperiode 2018						Total Fr. 7'113

Es wurde kein Schätzungsgrund angegeben. Die Verfügung wurde betitelt als "Mitteilung des Steuerwertes und des Eigenmietwertes aufgrund einer Überprüfung der Schätzungswerte". Des Weiteren wurde erwähnt: "Es liegt keine offensichtlich unrichtige Schätzung vor. Die bisherigen Werte bleiben unverändert".

4.

Gegen die Verfügung vom 8. Mai 2019 erhob A. mit Schreiben vom 3. Juni 2019 Einsprache mit dem Antrag:

"Ich erwarte von Ihnen einen der Gemeinde Q. entsprechende und gerechte Mietwertschätzung."

5.

Am 30. Juli 2019 fand eine Einspracheverhandlung mit Besichtigung des Grundstückes statt.

6.

Mit Entscheid vom 27. September 2019 wies das KStA GS die Einsprache ab.

7.

Den Einspracheentscheid vom 27. September 2019 (Zustellung nicht bekannt; Versand am 2. Oktober 2019) hat A. mit Rekurs vom 28. Oktober 2019 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen mit dem Antrag:

"a) Der Entscheid ist aufzuheben

b) der dem Eigenmietwert zugeschlagene Gewerberaum wurde beim Liegenschafts Kauf 2009 zurückgebaut, und als solcher nicht mehr brauchbar. Eigenmietwert Fr. 3000.00 ."

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

8.

Mit Vernehmlassung hat das KStA GS folgenden Antrag gestellt:

"Wir beantragen den Eigenmietwert auf CHF 7'899 und den Steuerwert auf CHF 212'000 festzulegen."

9.

A. hat eine Replik eingereicht.

10.

10.1.

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

10.2.

A. und das KStA GS haben an der Verhandlung vom 29. September 2022 eine Vereinbarung über den ehemaligen Gewerberaum und die Raumeinheiten im Dachgeschoss abgeschlossen (Vereinbarung vom 29. September 2022).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die am 8. Mai 2019 vom KStA GS vorgenommene Einzelschätzung gültig ab der Steuerperiode 2018. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses sind somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG), die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV) sowie und die Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG).

2.

2.1.

Mit Schreiben vom 13. November 2018 hat der Rekurrent geltend gemacht, der Eigenmietwert seiner Liegenschaft liege viel zu hoch.

2.2.

Das KStA GS hat am 16. April 2019 ein (neues) Schätzungsprotokoll erstellt. Das Dokument "Aufnahme der Raumeinheiten und der zusätzlichen Mietwerte" (nachfolgend: Raumeinheitenblatt) wurde ebenfalls überarbeitet und datiert vom 15. April 2019. Auf der Rückseite des Raumeinheitenblatts wurde folgendes festgehalten:

"Prüfung auf offensichtlich unrichtig
Bad, Küche, Elektro ca. vor 25 J. erneuert."

Mit Verfügung vom 8. Mai 2019 wurden dem Rekurrenten ein Eigenmietwert von CHF 7'113.00 und ein unveränderter Vermögenssteuerwert von CHF 241'000.00 für sein Grundstück (Parzelle aaa, Gebäudenummer ddd) ab Steuerperiode 2018 eröffnet.

3.

3.1.

In der Einsprache führte der Rekurrent aus, die unbeheizten, viel zu lauten Räume im Obergeschoss als Zimmer zu bezeichnen, sei eine Frechheit. Sie seien bestenfalls als Estrich zu gebrauchen. Das Dach sei mangelhaft isoliert. Die Bemerkungen, dass an der Küche und am Bad "was gemacht wurde", treffe insofern zu, dass die Küche nicht aus dem Jahre 1720 stamme. Sie sei "erst" vor 28 Jahren eingebaut worden. Das Badezimmer sei vor 13 Jahren erneuert worden, also drei Jahre vor der letzten Schätzung.

3.2.

Im Einspracheentscheid wurde vom KStA GS ausgeführt, anlässlich der Einspracheverhandlung vom 30. Juli 2019 seien alle Parameter der Schät-

zung nochmals überprüft und dem Steuerpflichtigen detailliert erläutert worden. Der Normmietwert von CHF 11'432.00 pro Jahr entspreche einem monatlichen Mietzins von ca. CHF 950.00. Die Holzheizung und der Zustand der Räume im Dachgeschoss seien in der Schätzung angemessen berücksichtigt worden. Gesamthaft gesehen, seien der Normmietwert und in der Folge der Eigenmietwert sowie der Steuerwert massvoll. Das Überprüfen im Rahmen der Einspracheverhandlung habe ergeben, dass bezüglich der früheren rechtskräftigen Schätzung gemäss § 218 Abs. 2 StG keine offensichtlich unrichtige Schätzung vorliege.

3.3.

Mit Rekurs führte der Rekurrent aus, der dem Eigenmietwert zugeschlagene Gewerberaum sei beim Liegenschafts Kauf 2009 zurückgebaut worden und als solcher nicht mehr brauchbar. Die Liegenschaft sei im Juli 2019 verkauft worden. Der Kaufvertrag sei bei der Einspracheverhandlung C., KStA GS, zur Einsicht unterbreitet worden.

3.4.

In der Vernehmlassung verwies das KStA GS auf folgende nachgeprüfte Positionen:

"Tabelle 1: nachgeprüfte Positionen (Teil 1)

Pos.	Merkmale	Prüfungsergebnisse
41.1	Ausbau	Reduktion der Ausbaunote von 7 (gut) auf 4 (schlecht).
41.4	Bauweise	Der Umschwung und die Gartenanlage sind mit einem Zuschlag von 30% (normal) zu hoch. Aufgrund des unterdurchschnittlichen Umschwungs wird der Zuschlag auf 25% reduziert.
44.1	RE-Anzahl	Die Räume im DG sind natürlich belichtet und ausgebaut. Allerdings ist der Holzofen im DG ausser Betrieb und nicht mehr am Kamin angeschlossen. Deshalb werden die Räume im DG nur mit halben Raumeinheiten (RE) bewertet und die RE-Anzahl im DG reduziert sich um 0.9 RE.
		Das Bad im EG wurde um eine Badewanne erweitert. Die RE-Anzahl im EG erhöht sich um 0.3 RE.
		Gesamthaft reduziert sich die RE-Anzahl um 0.6 RE, von 5.7 auf 5.1 RE.
Die Anpassung der oben aufgeführten Positionen führen zu einem neuen Normmietwert von CHF 9'096. Der bisherige Normmietwert von CHF 11'432 liegt somit fast 26% über dem richtigen Wert. Damit liegt eine offensichtlich unrichtige Schätzung vor. Der korrigierte Eigenmietwert beträgt neu CHF 5'659.		

Tabelle 2: nachgeprüfte Positionen (Teil 2)

Pos.	Merkmale	Prüfungsergebnisse
46 (48)	gewerblicher Mietwert	Die in der Rekurschrift genannte Äusserung "der dem Eigenmietwert zugeschlagene Gewerberaum..." trifft nicht zu. Sowohl in der angefochtenen Mitteilung des Steuerwertes und des Eigenmietwertes vom 08.05.2019 als auch im Einspracheentscheid vom 27.09.2019 wird der gewerbliche Mietwert der Werkstatt nicht dem Eigenmietwert zugerechnet. Anlässlich der Einspracheverhandlung wurden nebst den oben aufgeführten Positionen (vgl. Tabelle 1) auch der geschätzte Mietwert der Werkstatt von CHF 3'600 nochmals überprüft und für korrekt befunden.
Aufgrund der Tatsache, dass seit dem Liegenschafts Kauf durch den Eigentümer (A.) für die Werkstatt keine Vermietungsabsicht mehr besteht, liegt in diesem Zusammenhang für die Schätzung eine unrichtige Rechtsanwendung vor und die nicht vermietete Werkstatt ist dem Eigenmietwert zuzurechnen. Dieser Sachverhalt wurde sowohl in der angefochtenen Mitteilung als auch im Einspracheentscheid nicht beachtet. Der Eigenmietwert für die Werkstatt beträgt somit CHF 2'240.		
57.1 (13.1)	Gebäudeart	Die Gebäudeart entspricht einem Einfamilienhaus mit Gewerbeeinheit."

Aufgrund der Nachprüfung liege sowohl eine offensichtlich unrichtige Schätzung als auch eine unrichtige Rechtsanwendung vor. Diese beiden Sachverhalte seien in der angefochtenen Mitteilung und im Einspracheverfahren fälschlicherweise vermischt worden und hätten sowohl für den Eigenmietwert (Abweichung rd. 10 %) als auch für den Steuerwert (Abweichung rd. 13.6 %) keine offensichtlich unrichtige Schätzung ergeben. Die Korrekturen der nachgeprüften Positionen würden schliesslich zu folgenden Ergebnissen führen:

1. Der Eigenmietwert erhöhe sich von CHF 7'113.00 auf CHF 7'899.00 (CHF 5'659.00 + CHF 2'240.00 = CHF 7'899.00).
2. Der Steuerwert reduziere sich von CHF 241'000.00 auf CHF 212'200.00.

Das KStA GS beantragte dementsprechend, den Eigenmietwert auf CHF 7'899.00 und den Steuerwert auf CHF 212'00.00 festzulegen. Der Verkauf der Liegenschaft per 2. Juli 2019 sei nicht unter unabhängigen Dritten erfolgt und zudem für die für das Verfahren massgebende Steuerperiode 2018 nicht relevant.

3.5.

Mit der Replik wurde in Ergänzung der bisherigen Ausführungen vom Rekurrenten ausgeführt, der Gewerberaum werde als Hobby-Bastelraum genutzt. Der Nutzer der Liegenschaft sei 77-jährig und nach zwei Schlaganfällen kaum in der Lage, ein Gewerbe zu führen.

3.6.

Anlässlich des Augenscheines vom 29. September 2022 hat der Rekurrent auf der einen Seite und das KStA GS auf der anderen Seite jeweils an ihren Anträgen festgehalten. In der Folge haben der Rekurrent und das KStA GS eine Vereinbarung getroffen (vgl. Vereinbarung vom 29. September 2022).

4.

Es ist vorerst zu prüfen, ob ein Einzelschätzungsgrund nach § 218 Abs. 2 StG (Änderungsschätzung oder Unrichtigkeitsschätzung) vorliegt.

5.

5.1.

Der Rekurrent beantragt eine Einzelschätzung. 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.

5.2.

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."

5.3.

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. Zudem ist, sofern eine frühere Fremdvermietung nicht mehr vorliegt, nicht auf den Eigenmietwert, sondern auf den Normmietwert abzustellen. Andernfalls würden methodisch nicht miteinander vergleichbare Werte (der Ertrag aufgrund von Vermietung und der gemäss § 24 Abs. 1 VBG i.V.m. Anhang 17 Ziff. 2 reduzierte Eigenmietwert) gleich behandelt (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."

5.4.

Sind die Voraussetzungen von § 218 Abs. 2 StG gegeben, können der Eigentümer, der Steuerpflichtige, die Steuerkommission, der Gemeinderat und das Kantonale Steueramt das Begehren um Durchführung einer Einzelschätzung stellen (§ 29 Abs. 1 VBG).

Vorliegend hat der Rekurrent mit seinem Antrag auf eine neue Schätzung des Eigenmietwerts die Einzelschätzung eingeleitet. Das Begehren umfasst – wie oben ausgeführt – auch die Überprüfung des Vermögenssteuerwertes.

6.

6.1.

Das KStA GS hat mit Verfügung vom 8. Mai 2019 eine Einzelschätzung vorgenommen. Als Schätzungsgrund wurde die Überprüfung der Schätzungswerte angegeben. Es wurde festgehalten, dass keine offensichtlich unrichtige Schätzung vorliege. Dementsprechend wurde keine Anpassung der Werte (Eigenmietwert pro Jahr CHF 7'113.00, Steuerwert per 2018 CHF 241'000.00) vorgenommen.

6.2.

Im Rekursverfahren hat das KStA GS demgegenüber eine Nachprüfung durchgeführt und in der Vernehmlassung festgehalten, es liege sowohl eine offensichtlich unrichtige Schätzung (Unrichtigkeitsschätzung) als auch eine unrichtige Rechtsanwendung (Änderungsschätzung) vor. Diese beiden Sachverhalte seien in der angefochtenen Mitteilung und im Einspracheverfahren fälschlicherweise vermischt worden. Das KStA GS beantragt aufgrund der Nachprüfung, den Eigenmietwert auf CHF 7'899.00 zu erhöhen und den Steuerwert auf CHF 212'00.00 zu reduzieren.

7.

7.1.

Vorliegend wurde am 8. Mai 2019 eine neue Schätzung eröffnet. Die Einzelschätzung aufgrund einer offensichtlichen Unrichtigkeit erfolgte auf Antrag des Rekurrenten. Der Rekurrent führte dazu aus, dass die Räume im Dachgeschoss einem Estrich gleichkommen würden und daher der Eigenmietwert zu reduzieren sei.

Nachdem am 27. September 2019 der Einspracheentscheid erging, ist eine Änderungsschätzung zu prüfen. Denn der Rekurrent macht geltend, der dem Eigenmietwert zugeschlagene Gewerberaum sei beim Liegenschafts-kauf 2009 zurückgebaut worden und als solcher nicht mehr brauchbar. Er werde als Hobby- bzw. Bastelraum genutzt. Der Nutzer der Liegenschaft sei 77-jährig und nach zwei Schlaganfällen kaum in der Lage ein Gewerbe auszuführen. Der Eigenmietwert sei deshalb zu reduzieren.

7.1.1.

Grundsätzlich darf eine Einzelschätzung wegen einer massgebenden Änderung nicht zu einer Einzelschätzung wegen offensichtlicher Unrichtigkeit ausgedehnt werden (VGE vom 21. Dezember 2005 [WBE.2003.330]). Vorliegend ist der umgekehrte Fall zu prüfen. Das KStA GS hat im Verlauf des Verfahrens auch nicht getan, sondern jeweils eine Unrichtigkeitsschätzung vorgenommen. Erst anlässlich einer Nachprüfung wurde festgestellt, dass in der vorgenommenen Unrichtigkeitsschätzung Sachverhalte geprüft worden waren, die anhand einer Änderungsschätzung hätten überprüft werden

müssen. Es stellt sich damit die Frage, ob dieser Mangel zu einer Rückweisung des Verfahrens zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens führen muss.

7.1.2.

Nach der Rechtsprechung des Aargauer Verwaltungsgerichtes darf das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, als erstinstanzliches Gericht mit umfassender Kognition eine Angelegenheit nur dann an die Vorinstanz – analog ist diese Praxis auch auf Verfahren betreffend Grundstückschätzungen durch das KStA GS anzuwenden – zurückweisen, wenn diese die ihr obliegende Untersuchungspflicht völlig verletzt hat (VGE vom 1. November 2010 [WBE.2010.201]). Ein solcher Fall liegt hier nicht vor. Das KStA GS hat eine umfassende Prüfung vorgenommen und die entsprechenden Werte begründet.

Nachfolgend ist somit zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Unrichtigkeitsschätzung vorliegen. Ob diese Voraussetzungen gegeben sind, ist durch einen Vergleich des ermittelten Vermögenssteuerwertes bzw. des Eigenmietwertes mit dem jeweils tatsächlich zutreffenden Wert festzustellen. Eine Schätzung gilt dann als offensichtlich unrichtig, wenn der zuletzt bei der allgemeinen Neuschätzung oder allenfalls einer Einzelschätzung ermittelte Vermögenssteuerwert bzw. Eigenmietwert um 15 % oder mehr über oder unter dem "richtigen" Wert liegen. Bei der Berechnung dieser Prozentgrenzen entsprechen die richtigen Werte 100 % (VGE vom 22. Februar 2012 [WBE.2010.351]); Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O. § 218 StG N 23).

8.

8.1.

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 29. Mai 2008 [WBE.2006.351]). Grundsätzlich sind der Vermögenssteuerwert und ein allfälliger Eigenmietwert deshalb konkret nach Massgabe der VBG zu überprüfen (RGE vom 22. September 2016 [3-RV. 2016.67]).

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

8.2.

8.2.1.

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.

8.2.2.

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 21. März 2019 [3-RV.2017.116]).

Der Rekurrent hat einen Kaufvertrag über das fragliche Grundstück vom 2. Juli 2019 eingereicht. Der Verkauf erfolgte vom Rekurrenten an seinen Sohn (D.). Vom KStA GS wird zu Recht geltend gemacht, dass dieser Verkauf nicht unter unabhängigen Dritten erfolgte. Daher kommt die vorgängig ausgeführte Methode vorliegend nicht in Frage, fehlt es doch – aufgrund der engen verwandtschaftlichen Beziehung zwischen den Vertragsparteien – an einem massgeblichen Kaufpreis.

8.2.3.

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 unbebauten Grundstücken möglich, eingeschränkt bei überbauten Grundstücken wie z.B. bei vergleichbaren Eigentumswohnungen oder Einfamilienhäusern (vgl. RGE vom 4. August 2006).

Die Schätzungen der AGV und der Steuerbehörden korrelieren aufgrund der unterschiedlichen Grundlagen nicht. Aufgrund der Nutzung von nur 2 ½ Räumen im Haus und dem Vergleich mit "vergleichbaren Wohnungen in Q." zieht der Rekurrent den Schluss, dass die Steuerschätzung nicht stimmen könne. Der Rekurrent gibt jedoch nicht an, welches die von ihm in der Höhe von CHF 600.00 bis CHF 900.00 angegebenen Vergleichsobjekte sind. Beliebige Wohnungen können nicht mit dem vom Rekurrenten bewohnten Einfamilienhaus mit Werkstatt gleichgesetzt werden. Die geltend gemachten Mietpreise wurden im Übrigen vom Rekurrenten auch nicht nachgewiesen. Somit ist festzuhalten, dass vorliegend Vergleichsobjekte und Verkehrswerte für einen Preisvergleich fehlen.

8.2.4.

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 (vgl. RGE vom 4. August 2006). Darauf ist nachfolgend abzustellen. Der Verkehrswert (VW) eines Grundstückes, berechnet sich nach folgender Formel:

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

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

8.3.

8.3.1.

Nachfolgend wird zuerst auf den Ertragswert eingegangen. 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 Mietpreinsniveaus 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).

8.3.2.

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 (VBG Anhang 1 und 18).

8.3.3.

Das KStA GS hat nach Prüfung der Schätzungsakten den Ausbau (VBG Anhang 2) von 7 (gut) auf 4 (schlecht) reduziert.

Beim Ausbau (VBG Anhang 2) geht es um die Kategorien Ausbau allgemein (Baumaterialien; Qualität der Verarbeitung; Einbauschränke, Cheminée und dergleichen; Vorhandensein von Nebenräumen wie Keller und Estrichräume etc.), Gebäudeisolation (Aussenwände, Dach; Fenster; allgemein) und technische Installationen (Küchen-, Badezimmer- und Waschküchenausstattung; sonstige komforterhöhende Apparaturen; elektrische Anlage; zusätzlicher Heizungskomfort, z.B. Klimaanlage, Warmluftcheminée, Sitzkunst, etc.).

Anlässlich des Augenscheines konnte festgestellt werden, dass der Gesamtzustand der Liegenschaft nicht mehr den heutigen Komfortstandards genügt (vgl. Fotos). Aufgrund dieser Feststellungen kommt das Spezialverwaltungsgericht zum Schluss, dass die von der Vorinstanz in der Vernehmung geschätzte Note 4 (schlecht an der Grenze zu mittel) angemessen ist.

8.3.4.

Weiter hat das KStA GS nach Prüfung der Schätzungsakten den Zuschlag für die Bauweise von 30 % (normal) als zu hoch bemängelt.

Bei der Bauweise (VBG Anhang 5) werden in Abhängigkeit des Bautyps der Umschwung und die Gartenanlage in die Bewertung miteinbezogen. Das KStA GS geht von einem freistehenden Einfamilienhaus aus und bewertet das Kriterium Umschwung/Gartenanlage als unterdurchschnittlich.

Am Augenschein hat sich gezeigt, dass das Wohngebäude zwischen einem anderen Wohngebäude und dem Schopf steht, wobei alle Gebäudeteile jeweils "angebaut" sind. Dennoch ergänzen sich das Wohnhaus und der Schopf zu einer Nutzungseinheit. Damit liegt insgesamt ein freistehendes Einfamilienhaus vor, welches – wie festgestellt – über einen unterdurchschnittlichen Umschwung verfügt. Die Reduktion auf einen Zuschlag von 25 % erscheint dem Spezialverwaltungsgericht angemessen.

8.3.5.

8.3.5.1.

Das KStA GS hat die Raumeinheiten (RE) am 15. April 2019 von 5.7 RE auf 5.1 RE reduziert (vgl. Blatt "Raumeinheiten und zusätzliche Mietwerte" inkl. Rückseite). Das KStA GS hat die RE-Anzahl im Dachgeschoss um 0.9 RE reduziert (halbe RE wie bei [unbeheizten] Laubenzimmer). Demgegenüber hat sie die RE-Anzahl im Erdgeschoss um 0.3 RE (Badewanne) erhöht. Gesamthaft reduziert sich somit die RE-Anzahl um 0.6 RE, von 5.7 auf 5.1 RE.

8.3.5.2.

Der Rekurrent beantragt in der Duplik, dass der dem Eigenmietwert zugeschlagene Gewerberaum als solcher nicht gebraucht werden könne. Er werde als Hobby- und Bastelraum genutzt. Der Eigenmietwert sei deshalb zu reduzieren. Die vom Rekurrenten beantragte Reduktion des Eigenmietwerts wurde bereits in der Vernehmlassung durch das KStA GS berücksichtigt. Das KStA GS beantragt nämlich, den Wert für die Werkstatt als "gewerblichen Mietwert" von ehemals CHF 3'600.00 auf CHF 2'240.00 zu reduzieren und als "zusätzlichen Mietwert" zu qualifizieren. Da seit dem Liegenschafts Kauf durch den Rekurrenten für die Werkstatt keine Vermietungsabsicht mehr bestehe, sei die nicht vermietete Werkstatt dem Eigenmietwert zuzurechnen. Der Eigenmietwert für die Werkstatt betrage CHF 2'240.00. Auch gemäss den Ausführungen des Rekurrenten wird die Werkstatt nicht mehr gewerblich genutzt, sondern es liege eine überwiegend bzw. vorliegend ausschliessliche private Nutzung vor.

8.3.5.3.

Am Augenschein haben das KStA und der Rekurrent folgende Vereinbarung getroffen:

"Anlässlich des Augenscheins wurde festgestellt, dass der bislang als Gewerberaum qualifizierte Raum nur noch privat genutzt wird und somit ein "zusätzlicher Mietwert" von CHF 1'800.00 anstelle eines Gewerberaums von CHF 3'600.00 berücksichtigt wird.

Die Raumeinheiten im Dachgeschoss werden halbiert und sind nun 0,9 Raumeinheiten.

Im Übrigen Änderungen gemäss Vernehmlassung vom 30. Januar 2020."

8.3.5.4.

Das Spezialverwaltungsgericht erachtet die Vereinbarung gestützt auf das Ergebnis des Augenscheines als den tatsächlichen Verhältnissen angemessen und im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften.

8.3.5.5.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die für die Festsetzung des Ertragswertes bzw. des Normmietwertes massgeblichen Faktoren von der Vorinstanz im Einzelnen und im Rahmen einer Gesamtbetrachtung nicht unzutreffend festgesetzt worden sind. Allfällige mögliche Abweichungen liegen jedenfalls im Rahmen des jeder Schätzung innewohnenden schätzerischen Ermessens.

8.4.

Es werden keine weiteren Mietwerte bestritten (vgl. Vereinbarung vom 29. September 2022). Der Eigenmietwert reduziert sich von CHF 7'113.00 um CHF 317.00 auf CHF 6'796.00.

9.

In Bezug auf den Realwert wurden weder Rügen erhoben noch Anpassungen vorgenommen. Die Berechnung des Realwertes von CHF 359'225.00 ist nicht zu beanstanden.

10.

Der Verkehrswert beträgt somit CHF 312'337.00 ($[0.3 \times \text{CHF } 156'043.00 + \text{CHF } 359'225.00] : [1.3]$) und der steuerliche Verkehrswert CHF 256'116.00. Der Vermögenssteuerwert reduziert sich um 8% auf CHF 206'080.00 ($[\text{Ertragswert von CHF } 156'043.00 + \text{steuerlicher Verkehrswert von CHF } 256'116.00] : 2$).

11.

Der Eigenmietwert (gültig ab 1. Januar 2018) wird auf CHF 6'796.00, der Vermögenssteuerwert auf CHF 206'080.00 festgesetzt. Der Rekurs erweist sich demnach als begründet. Dementsprechend ist der Rekurs gutzuheissen.

12.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird der Eigenmietwert auf CHF 6'796.00 (gültig ab 1. Januar 2018), der Vermögenssteuerwert auf CHF 206'080.00 festgelegt.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den 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