

3-RV.2019.71
P 123

Urteil vom 22. Juli 2021

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Mazzocco Richter Schatzmann Gerichtsschreiberin Kurmann
-----------	---

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 25. Februar 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

A. ist Alleineigentümer des Grundstücks Nr. aaa, Stockwerkeigentum, 4.5-Zimmerwohnung, am M-Weg 6, 2.Stock rechts mit Nebenraum, in Q. (E-GRID bbb). Zusätzlich ist er Eigentümer von zwei Garagenplätzen.

2.

2.1.

Mit Verfügung vom 10. Oktober 2012 teilte das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion Grundstückschätzung (GS), A. den Eigenmietwert von CHF 15'639.00 (gültig ab 1. Dezember 2011) und den Vermögenssteuerwert von CHF 362'400.00 (Kaufpreis CHF 618'000.00) mit. Als Schätzungsgrund wurde "Ersteinschätzung" angegeben.

2.2.

Mit Verfügungen vom 10. Oktober 2012 teilte das KStA GS A. die Eigenmietwerte der Garagenplätze mit CHF 671.00 (gültig ab 1. Dezember 2011) und die Vermögenssteuerwerte von je CHF 18'300.00 (Kaufpreis CHF 25'000.00) mit.

2.3.

Mit Schreiben vom 9. Januar 2017 wurde A. die von Grossen Rat am 24. November 2015 beschlossene Anpassung des Eigenmietwertes der Wohnung am M-Weg 6 in Q. mitgeteilt. Der Eigenmietwert für die Eigentumswohnung wurde dabei mit Wirkung ab der Steuerperiode 2016 von CHF 15'639.00 um 9 % auf CHF 17'046.00 erhöht.

2.4.

Mit Schreiben vom 9. Januar 2017 wurden A. die von Grossen Rat am 24. November 2015 beschlossenen Anpassungen des Eigenmietwertes der Garagenplätze mitgeteilt. Der Eigenmietwert für die Garagenplätze wurde dabei mit Wirkung ab der Steuerperiode 2016 je von CHF 671.00 um 9 % auf CHF 731.00 erhöht.

3.

3.1.

Mit Schreiben vom 15. Mai 2017 ("Antrag wegen Informationsschreiben Anpassung der Eigenmietwerte ab 1. Januar 2016, rückwirkend") an das KStA nahm A. zur Eigenmietwerterhöhung Stellung und stellte den Antrag:

"Die detaillierten Berechnungsgrundlagen des Jahres 2012 meiner Wohnung (gemäss Bewertungsverordnung 651.121, Beilagen 1 und 2, usw) sind so rasch als möglich mir schriftlich vollständig und verständlich zur Verfügung zu stellen."

3.2.

Mit Schreiben vom 5. Juli 2017 nahm das KStA GS zum Schreiben von A. vom 15. Mai 2017 Stellung und stellte ihm ohne Gegenbericht innert 30 Tagen die Einleitung des Verfahrens zur Überprüfung der rechtskräftigen Schätzung der Liegenschaft in Aussicht.

3.3.

Mit Schreiben vom 21. Juli 2017 verzichtete A. auf die Überprüfung der rechtskräftigen Schätzung der Liegenschaft, ersuchte jedoch darum, ihm die relevanten Berechnungsfaktoren zur Einschätzung 2012 so rasch als möglich zur Verfügung zu stellen.

3.4.

Das KStA GS nahm mit Schreiben vom 24. Juli 2017 vom Verzicht auf Einleitung eines Verfahrens zur Überprüfung der rechtskräftigen Schätzung der Liegenschaft Kenntnis. Gleichzeitig wurde A. auf die Möglichkeit zur Akteneinsicht beim Gemeindesteueramt Q. hingewiesen.

4.

Mit Verfügung vom 20. August 2018 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 117'800.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurde in Abweichung von der Selbstdenklaration ein Eigenmietwert von CHF 17'046.00 (inkl. Zuschlag von 9 %) erfasst.

5.

Gegen die Verfügung vom 20. August 2018 erhob A. mit Schreiben vom 7. September 2018 Einsprache mit den Anträgen:

- "1. Es sei festzustellen, dass die Information über die geplante Aenderung der Eigenmietwerte willkürlich viel zu spät und rechtswidrig ohne Rechtsmittelbelehrung erfolgt ist. Damit ist die Erhöhung der Eigenmietwerte willkürlich und nicht in rechtskraft getreten.
2. Es sei festzustellen, dass der Grosse Rat nicht ermächtigt war eine Entscheidung über die Erhöhung der Eigenmietwerte zu beschliessen die gemäss Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 Ziffer 34 in die Verantwortung vom Regierungsrat fällt. Damit ist die Erhöhung der Eigenmietwerte willkürlich und nicht in rechtskraft getreten.
3. Es sei festzustellen, dass die am 3. September 2018 mitgeteilten Erhöhungen pro Gemeinde diskriminierend sind und die rechtliche Grundlage der Ortskategorien gem. Verordnung vom 4. November 1985 Anhang 18 nicht ausser Kraft gesetzt wurden.

4. Die Erhöhungen der kantonalen Eigenmietwerte per 1.1.2016 um 9 % sind als willkürlich falsch, nicht massvoll, rechtswidrig und diskriminierend schon vor der geplanten Erhöhungen als ungültig zu bestätigen. (ungerechtfertigte Bereicherung)

5. Es sei dem Kläger für die Jahren 2012 bis 2015 CHF wegen ungerechtfertigter Bereicherung durch das kantonale Amt die zu viel bezahlten Steuern im Betrag von rund CHF 2'640 zurückzuerstatten.

Ab 1.1.2016 sind die Eigenmietwerte der 4.5 Zimmer Wohnungen des Klägers statt zu erhöhen um 9 % gegenüber der ursprünglichen Veranlagung des Jahres 2012 zu reduzieren.

6. Die gemäss Veranlagung 2016 willkürliche Erhöhung des Wertschriften Vermögen im Betrag von CHF 5'077 ist rückgängig zu machen und die alten selbstveranlagten Werte gutzuheissen."

6.

Mit Entscheid vom 25. Februar 2019 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab, soweit darauf eingetreten wurde.

7.

Den Einspracheentscheid vom 25. Februar 2019 (Zustellung am 6. März 2019) hat A. mit Beschwerde (recte: Rekurs) vom 2. April 2019 (Postaufgabe am 4. April 2019) an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen. Mit dem gleichen Schreiben wurde eine an die Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Aargau gerichtete "Strafanzeige als Privatkläger im Adhäsionsverfahren" eingereicht. Es wurden folgende Anträge gestellt:

"1. Es sei festzustellen, dass die Information über die geplante Aenderung der Eigenmietwerte willkürlich zu spät und rechtswidrig ohne Rechtsmittelbelehrung erfolgt ist und für das Jahr 2016 ungültig ist.

2. Die Eigenmietwerte Erhöhungen um 9 % statt Reduktion um 9 %, beantragt durch die Gemeinde Q. und beschlossen durch den Grossen Rat Aargau sind für diese Gemeinde auch in der Zukunft für nichtig zu erklären und rückwirkend an die tatsächlichen Marktverhältnisse anzupassen. (vgl. sinngemäss Antragspunkte 3 und 4 gemäss Einsprache vom 7. September 2018)

3. Statt eine Erhöhung von 9 % ist eine Reduktion um 9 % durch die Steuerkommission in Q. zu beschliessen und durch den grosse Rat Aargau abzusegnen zu lassen.

4. Es sei dem Kläger für die Jahren 2012 bis 2015 wegen ungerechtfertigter Bereicherung (Art. 62 OR) durch das kantonale Amt und dem Bund die zu viel bezahlten Steuern im Betrag von rund CHF 2'640 zurückzuerstatten.

5. Die gemäss Veranlagung 2016 willkürliche Erhöhung des Wertschriften Vermögen im Betrag von CHF 5'077 ist rückgängig zu machen und die alten selbstveranlagten Werte gutzuheissen womit die Gemeinde anzuweisen ist eine korrigiert Veranlagung mit Entschuldigung dem Kläger zu senden.

6. Gegen die Steuerkommission der Gemeinde Q. und im speziellen gegenüber den Präsidenten (Art. 29 StGB/Vertretungsverhältnisse) wird für ungetreue Geschäftsbesorgung (Art. 158 StGB) und Vortäuschung falscher zu hohen Mietpreise im Immobilienmarkt in der Gemeinde Q. (Art. 148 StGB/Betrug) sowie unehrenhaftes Verhalten (Art. 174 StGB) Strafanzeige erhoben.
7. Gegen den Grossen Rat Aargau und im speziellen gegenüber dessen Präsidenten (Art. 19 StGB/Vertretungsverhältnisse) wird für Beihilfe zur ungetreuen Geschäftsbesorgung (Art. 158 StGB) und Fahrlässigkeiten im Zusammenhang mit der willkürlichen Vortäuschung falscher zu hohen Mietpreise im Immobilienmarkt in der Gemeinde Q. (Art. 148 StGB) Strafanzeige erhoben.
8. Gegen das kantonale Steueramt Aarau und im speziellen gegenüber dessen Präsidenten (Art. 19 StGB/Vertretungsverhältnisse) wird für Beihilfe zur ungetreuen Geschäftsbesorgung (Art. 158 StGB) und Fahrlässigkeiten im Zusammenhang mit der willkürlichen Vortäuschung falscher zu hohen Mietpreise im Immobilienmarkt in der Gemeinde Q. (Art. 148 StGB) Strafanzeige erhoben."

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

8.

Die Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Aargau hat betreffend Strafanzeige vom 2. April 2019 die Nichtanhandnahmeverfügung vom 9. April 2019 erlassen.

9.

9.1.

Das Gemeindesteueramt Q. beantragt die Abweisung des Rekurses, sofern überhaupt auf diesen eingetreten werden kann.

9.2.

Das KStA beantragt die Abweisung des Rekurses.

10.

A. hat keine Replik erstattet.

11.

A. hat dem Spezialverwaltungsgericht das an die Beschwerdekammer in Strafsachen des Obergerichtes gerichtete Schreiben "Beschwerde gegen Verfügung der Oberstaatsanwaltschaft Aarau vom 9. April, erhalten 12. April 2019 (Ergänzungen)" vom 16. Mai 2019 in Kopie eingereicht.

12.

Mit an die Beschwerdekammer in Strafsachen des Obergerichtes gerichtetem Schreiben vom 22. Mai 2019 reichte A. "Kommentare zu den

rechtswidrigen eingeholten Vernehmlassungen des Gemeindesteueramtes Q. vom 16. April 2019 und des Kantonalen Steueramtes Aarau vom 13. Mai 2019 durch das Spezialverwaltungsgericht in Steuersachen" ein.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Schätzung des Eigenmietwertes und des Vermögenssteuerwertes für die Steuerperiode 2016. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses sind somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG), die Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG) sowie das Dekret über die Anpassung des Eigenmietwertes per 1. Januar 2016 vom 24. November 2015 (SAR 651.140; nachfolgend: Anpassungsdekret).

2.

Der Rekurrent hat keine Replik erstattet, jedoch in den Eingaben an die Beschwerdekammer in Strafsachen des Obergerichtes vom 16. und 22. Mai 2019, welche dem Spezialverwaltungsgericht vom Rekurrenten in Kopie zugestellt wurden, weitere Ausführungen gemacht. Diese können – obwohl ausserhalb des Rekursverfahrens erfolgt – soweit sie nicht die Strafanzeige und die Nichtanhandnahmeverfügung der Oberstaatsanwaltschaft vom 9. April 2019 betreffen, berücksichtigt werden.

3.

3.1.

Der Rekurrent hat im Schreiben vom 22. Mai 2019 an die Beschwerdekammer in Strafsachen des Obergerichtes geltend gemacht, das Spezialverwaltungsgericht habe "rechtswidrige Vernehmlassungen eingeholt zu einem Zeitpunkt als die Oberstaatsanwaltschaft die private Strafanzeige im Adhäsionsverfahren noch nicht behandelt hat." Er habe aber ausdrücklich in korrekter Form und Inhalt adhäsionsweise eine Zivilklage im Strafverfahren erhoben und diese in der Beschwerde vom 2. April 2019 mit den Anträgen 6 bis 8 geltend gemacht. Das Spezialverwaltungsgericht sei somit nicht ermächtigt gewesen, Vernehmlassungen bei der (beanzeigten) Gemeindeverwaltung Q. (Steuerkommission) und beim KStA einzuholen. Einzig die Oberstaatsanwaltschaft sei "in der Verantwortung, die private Strafanzeige im Adhäsionsverfahren mit der Zivilklage zu vertreten." Die beiden Vernehmlassungen an das Spezialverwaltungsgericht seien aus dem Recht zu weisen. Zudem sei rechtlich zu bemängeln, "dass das ebenfalls befangene Spezialverwaltungsgericht Steuern in Aarau, keine Vernehmlassung beim auch beschuldigten Grossen Rat des Kantons Aargau einholen liess."

3.2.

3.2.1.

Vorerst ist auf die pauschal geltend gemachte Befangenheit des Spezialverwaltungsgerichtes einzugehen.

3.2.2.

Wer beim Vollzug dieses Gesetzes in einer Sache zu entscheiden oder an einer Verfügung oder Entscheidung in massgeblicher Stellung mitzuwirken hat, ist gemäss § 169 Abs. 1 StG verpflichtet, in den Ausstand zu treten, wenn sie oder er

- an der Sache ein persönliches Interesse hat (lit. a),
- mit einer Partei durch Ehe oder eingetragene Partnerschaft verbunden ist, mit ihr eine faktische Lebensgemeinschaft führt oder mit einer Partei in gerader Linie oder in der Seitenlinie bis zum dritten Grade verwandt oder verschwägert ist (lit. b),
- Vertreterin oder Vertreter einer Partei ist oder für eine Partei in der gleichen Sache tätig war (lit. c),
- gemäss § 16 Abs. 1 lit. d und e des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG; SAR 271.200) vom 4. Dezember 2007 in der Sache befangen sein könnte (lit. d).

Nach § 16 Abs. 1 lit. d VRPG darf am Erlass von Entscheiden nicht mitwirken, wer Mitglied, Mitarbeiterin oder Mitarbeiter der Behörde ist, deren Entscheid angefochten ist oder die mittels verbindlicher Weisung oder Teilentscheid am angefochtenen Entscheid beteiligt war. § 16 Abs. 1 lit. e VRPG (und damit kraft Verweises auch § 169 Abs. 1 lit. d StG) enthält die Generalklausel bzw. den Auffangtatbestand, dass am Erlass von Entscheiden nicht mitwirken darf, wer aus anderen Gründen in der Sache befangen sein könnte (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 169 StG N 9).

Zweck der Ausstandspflichten ist es, jede tatsächliche, aber auch nur scheinbare Befangenheit oder Interessenkollision auf Seiten einer Behörde zu vermeiden. Es geht darum, die unvoreingenommene und unparteiische Beurteilung eines Sachverhalts zu gewährleisten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 169 StG N 2). Schon wenn ein Behördenmitglied in einer Angelegenheit als befangen erscheint, darf es bei der Behandlung dieser Sache nicht mitwirken; es muss in den Ausstand treten. Der Anspruch auf Beurteilung durch eine unparteiische und unvoreingenommene Behörde ist verfassungsrechtlich garantiert (Art. 30 Abs. 1 BV).

Adressat der Ausstandspflicht ist, wer beim Vollzug des Gesetzes in einer Sache zu entscheiden oder an einer Verfügung oder Entscheidung in massgeblicher Stellung mitzuwirken hat. Eine massgebliche Stellung liegt dann vor, wenn eine Person an der Vorbereitung einer Verfügung oder eines Entscheids beteiligt ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 169 StG N 4).

Ausstandsgründe sind rechtzeitig geltend zu machen. Denn diejenige Person, welche das Ausstandsbegehren nicht unverzüglich stellt, sobald sie vom Ausstandsgrund Kenntnis erhält, sondern sich stillschweigend auf das

Verfahren einlässt, verwirkt nach dem Grundsatz von Treu und Glauben den Anspruch auf spätere Anrufung des Ausstandsgrundes (BGE 121 I 255 Erw. 3.; 117 Ia 323; 116 Ia 485 Erw. 2c; 114 Ia 280 Erw. 3e; 112 Ia 340 Erw. 1c; RGE vom 22. Januar 2009 [3-RV.2008.187]).

3.2.3.

Ist der Ausstand streitig, entscheidet darüber die Aufsichtsbehörde oder, wenn es sich um den Ausstand eines Mitglieds einer Kollegialbehörde handelt, diese Behörde unter Ausschluss des betreffenden Mitglieds (§ 16 Abs. 4 VRPG). Davon kann abgewichen werden, wenn ein Ausstandsgesuch offensichtlich unbegründet ist. Ein Gericht kann nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung selbst über den eigenen Ausstand entscheiden, wenn die gestellten Ablehnungsgründe unzulässig sind. Unzulässigkeit ist speziell bei missbräuchlichen Ausstandsgesuchen gegeben, oder wenn es offensichtlich an einer vernünftigen Grundlage mangelt oder wenn das Ausstandsgesuch nachweislich sonst wie untauglich erscheint (VGE vom 9. März 2020 [WBE.2020.65], Erw. I.2., mit Verweisen).

3.2.4.

Der Vorwurf der Befangenheit wird vom Rekurrenten einzig mit einem Handeln des Spezialverwaltungsgerichtes im eigenen Zuständigkeitsbereich (vgl. Erw. 3.3.; Einholung von Vernehmlassungen von der mit der Sache befassten Steuerbehörden [KStA, Vorinstanz]) begründet. Ein solches Ausstandsbegehren entbehrt offensichtlich jeder vernünftigen Grundlage. Eine derart begründete Ablehnung ist unzulässig, weshalb auch kein Ausstandsverfahren durchzuführen ist. Auf das Ausstandsbegehren des Beschwerdeführers ist vielmehr nicht einzutreten.

3.2.5.

Das Ausstandsbegehren wurde – unabhängig von seiner Unzulässigkeit (Erw. 3.2.4.) – nach Rekurerhebung im Beschwerdeverfahren betreffend Nichtanhandnahmeverfügung der Oberstaatsanwaltschaft eingereicht (Eingabe vom 22. Mai 2019), obwohl dem Rekurrenten vom Spezialverwaltungsgericht bereits mit Schreiben vom 3. April 2019 angezeigt worden war, dass nach Eingang des Kostenvorschusses von den beteiligten Steuerbehörden die Vorakten und Vernehmlassungen eingeholt werden. Das Ausstandsbegehren ist damit verspätet erfolgt. Hinzu kommt, dass das Ausstandsbegehren einzig mit der Nichteinholung einer Vernehmlassung beim Grossen Rat begründet wird. Das Ausstandsbegehren ist auch deshalb (vgl. Erw. 3.3.) offensichtlich unbegründet, so dass nicht darauf einzutreten ist.

3.3.

3.3.1.

Das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, ist für die Behandlung von Rekursen gegen Einspracheentscheide der Steuerkommissionen zuständig (§ 196 StG). Das Spezialverwaltungsgericht ordnet von Amtes wegen die erforderlichen Untersuchungen und Beweisaufnahmen ab, wofür es die gleichen Befugnisse wie die Steuerbehörden und das Verwaltungsgericht hat (§ 197 Abs. 1 StG). Es ist bei seiner Entscheidung nicht an die Anträge der Parteien gebunden (§ 197 Abs. 2 StG). Im Übrigen sind die für das Verwaltungsgericht geltenden Verfahrensvorschriften sinngemäss anwendbar (§ 197 Abs. 4 StG). Es führt sodann nach Einreichung eines Rechtsmittels, sofern sich dieses nicht als offensichtlich unzulässig oder unbegründet darstellt, einen Schriftenwechsel durch (§ 45 Abs. 1 [VRPG]).

3.3.2.

Der Rekurrent hat gegen den Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. vom 25. Februar 2019 die "Beschwerde" vom 2. April 2019 eingereicht. Er hat dabei 8 Anträge gestellt, wobei mit den Anträgen 1 bis 5 eine Änderung des angefochtenen Einspracheentscheides verlangt wird. Insoweit fällt die "Beschwerde" in die Zuständigkeit des Spezialverwaltungsgerichtes und ist von diesem zu behandeln. Dementsprechend ordnet es die notwendigen Verfahrenshandlungen an und führt insbesondere einen Schriftenwechsel durch.

Dementsprechend sind die beim Gemeindesteueramt Q. und beim KStA eingeholten Vernehmlassungen nicht – wie beantragt – aus dem Recht zu weisen.

3.3.3.

Das Spezialverwaltungsgericht ist sodann für die Behandlung von Strafanzeigen nicht zuständig. Im Steuer-/Rekursverfahren besteht auch keine Möglichkeit, adhäsionsweise Zivilansprüche geltend zu machen. Insoweit ist auf die Anträge 6 bis 8 der "Beschwerde" vom 2. April 2019 nicht einzutreten.

4.

4.1.

Der Rekurrent beantragt (Rekursantrag 4) die Rückzahlung der für die Jahre 2012 bis 2015 zu viel bezahlten Steuern im Betrag von CHF 2'640.00. Er begründet dies mit den Steuerfolgen eines um 9 % zu hohen Eigenmietwertes vor dem 1. Januar 2016.

Es ist festzustellen, dass der angefochtene Einspracheentscheid ausschliesslich die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2016 betrifft. Es fehlt damit bezüglich der Jahre 2012 bis 2015 an einem Anfechtungsobjekt. Dementsprechend kann auf den Rekurs in diesem Punkt nicht

eingetreten werden. Allenfalls wäre vom Rekurrenten ein Revisionsgesuch einzureichen (§ 201 ff. StG).

4.2.

Eine Änderung eines zu hohen Eigenmietwertes wäre zudem aufgrund der Rechtskraft der Grundstückschätzung vom 10. Oktober 2012 in einem Einzelschätzungsverfahren (§ 218 ff. StG), welches vom KStA GS durchzuführen wäre, zu erwirken.

Darauf wurde der Rekurrent bereits mit Schreiben des KStA GS vom 5. Juli 2017 hingewiesen. Er hat jedoch auf die Durchführung eines solchen Verfahrens mit Schreiben vom 21. Juli 2017 ausdrücklichen verzichtet. Auch insofern kann auf den Rekursantrag 4 vom Spezialverwaltungsgericht nicht eingetreten werden.

5.

5.1.

Der Rekurrent deklarierte in seiner Steuererklärung 2016 den Erneuerungsfonds Liegenschaft mit CHF 5'077.00 in der Rubrik "übrige Vermögenswerte". Mit dem vom KStA korrigierten Wertschriftenverzeichnis vom 18. Januar 2018 wurden ein Guthaben "StwG M-Weg 6, Q." mit CHF 5'077.00 und ein Ertrag daraus von CHF 0.81 als "veranlagt", jedoch nicht "deklariert" erfasst. In der Folge wurde das Guthaben von CHF 5'077.00 im Veranlagungsverfahren doppelt berücksichtigt, was der Rekurrent mit der Einsprache rügte.

5.2.

Die Vorinstanz führte im Einspracheentscheid dazu aus, dass der Rekurrent trotz doppelter Erfassung des Erneuerungsfonds mit einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt worden sei, weshalb er (trotz dieses Fehlers) nicht beschwert sei. Auf die Einsprache wurde in diesem Punkt nicht eingetreten.

5.3.

Der Adressat einer Verfügung oder eines Entscheides braucht ein Rechtsschutzinteresse, um diese(n) anfechten zu können (§ 42 Abs. 1 lit. a VRPG; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.o., § 92 StG N 15 ff.). Ein schutzwürdiges eigenes Interesse liegt vor, wenn die Gutheissung des Rechtsmittels dem Steuerpflichtigen einen praktischen Nutzen bringen kann, d.h. einen Nachteil abwendet, den der angefochtene Entscheid für ihn zur Folge hätte (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.74]).

Die Anfechtung einer Verfügung, die den Adressaten nicht belastet, ist unzulässig (VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.114]). An einem Rechtsschutzinteresse mangelt es insbesondere, soweit sich das Begehren nur

gegen die Begründung der angefochtenen Verfügung richtet und keine Abänderung der festgesetzten Steuerfaktoren – oder gegebenenfalls der Steuersätze, der Steuerbeträge oder der Dauer der Steuerpflicht – verlangt wird (vgl. VGE vom 16. Juni 2010 [WBE.2009. 245]).

5.4.

Der Rekurrent beantragt (Rekursantrag 5), dass die "gemäss Veranlagung 2016 willkürliche Erhöhung des Wertschriften Vermögen im Betrag von CHF 5'077 (...) rückgängig zu machen und die alten selbstveranlagten Werte gutzuheissen [seien,] womit die Gemeinde anzuweisen ist eine korrigiert Veranlagung mit Entschuldigung" an den Rekurrenten zu senden.

Wie die Vorinstanz im Einspracheentscheid zu Recht ausführt, führt die Gutheissung des Antrages nicht zu einer Veränderung des veranlagten steuerbaren Vermögens. Der Rekurrent ist nicht beschwert, weshalb auf den Rekursantrag 5 nicht einzutreten ist.

Gleiches gilt in Bezug auf die verlangte Entschuldigung. Das Spezialverwaltungsgericht ist nicht befugt, eine entsprechende Anweisung im Sinne einer aufsichtsrechtlichen Massnahme zu verfügen. Auch insofern ist auf den Rekurs nicht einzutreten.

6.

6.1.

Der Rekurrent macht geltend, ihm sei das rechtliche Gehör verweigert worden (Rekurs, Ziff. III.A.10.). Im Einspracheentscheid werde unter den Erwägungen rechtsmissbräuchlich ausgeführt, dass abstrakte Rechtsfragen zu beantworten gewesen seien, die sich nicht gegen die festgesetzten Steuerfaktoren gerichtet hätten. Gerügt wird damit eine Verletzung der Begründungspflicht.

6.2.

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, a.a.o., § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

6.3.

Die Steuerkommission Q. hat unter Verweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes erwogen, dass in Veranlagungsverfügungen über die Festlegung der Steuerfaktoren hinausgehende Feststellungen nicht rechtskraftfähig seien. Sie hat damit zu den Einspracheanträgen 1 bis 4 in formeller Hinsicht Stellung genommen und ihre Auffassung begründet. In der Folge wurde zu den Einspracheanträgen 1 bis 5 in materieller Hinsicht Stellung genommen. Insgesamt hat sich die Steuerkommission Q. zu sämtlichen Anträgen geäußert und eine Begründung abgegeben. Ob die Begründung inhaltlich richtig ist oder ob die Begründung der Auffassung des Rekurrenten entspricht, bleibt bei der formellen Prüfung, ob das rechtliche Gehör des Rekurrenten gewahrt wurde, ohne Belang.

Eine Verletzung der Begründungspflicht und damit eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ist nicht festzustellen und der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen.

7.

7.1.

Der Rekurrent rügt, dass der Eigenmietwert von CHF 15'639.00 mit dem Anpassungsdekret um 9 % auf CHF 17'046.00 angehoben, anstatt um 9 % reduziert worden sei. Der Rekurrent sei verspätet über die mit dem Anpassungsdekret vorgesehene Erhöhung orientiert worden. Die Umrechnung des um 9 % erhöhten Eigenmietwertes für die 4.5 Zimmerwohnung bedeute eine nicht realistische monatliche Marktmiete von CHF 2'368.00 ohne Nebenkosten. Zu dieser Miete sei die Wohnung nicht vermietbar. Der Rekurrent werde damit gegenüber Mietern diskriminiert. Es sei stossend, dass gegen das Orientierungsschreiben vom 9. Januar 2016 kein Rechtsmittel gegeben sei.

Die Eigenmietwertansätze nach Ortskategorien im Anhang 18 der VBG seien seit 1998 überhöht. Es könne nicht sein, dass pro Gemeinde mit dem Anpassungsdekret völlig andere und neue Inflations- statt Deflations-Anpassungsfaktoren herangezogen würden. Das sei willkürlich und führe zu nicht nachvollziehbaren Verzerrungen. Die generelle Erhöhung des Eigenmietwertes um 9 % führe zu fiktiven, viel zu hohen und gegenüber Mietern

willkürlichen, diskriminierenden Marktpreisen für 4.5 Zimmerwohnungen in Q. von +24 % bzw. +25.2 %. In den in der gleichen Ortskategorie eingereichten Nachbargemeinden S. und T. seien die Zuschläge nur mit 3 % bzw. 6 % verfügt worden. Das System der Ortskategorien sei in unerlaubter Weise verändert worden.

Die Vergleichsmieten in Q. (Auswertung aus "Homegate" per 30. Januar 2017) für 4.5 Zimmerwohnungen lägen bei CHF 1'891.00/Mt. Im Vergleich mit 4.5 Zimmerwohnungen in umliegenden Gemeinden liege der Durchschnittspreis bei CHF 2'005.00/Mt. (Auswertung aus "Homegate" per 30. Januar 2017), was einer Differenz von 18.1% entspreche.

Eine Auswertung per 6. September 2018 ergebe für den Mietwertvergleich von 4.5 Zimmerwohnungen in Q. eine Differenz von CHF 406.00/Mt., was +20.7 % entspreche. Damit werde gezeigt, dass das Überangebot von 4.5 Zimmerwohnungen zu einem Leerstandrisiko führe. Der Rekurrent habe auch darum ein schützenswertes Interesse daran, dass seine 4.5 Zimmereigentumswohnung "mit einem realistischen Eigenmietwert Drittvergleiche am Vermietungsmarkt als Resultat der festgelegten CHF-Faktoren standhält und auch in Zukunft gegenüber Mietern nicht zusätzlich an dem Jahr 2016 mit weitere Diskriminierung bestraft wird."

Auch für die Jahre 2012 bis 2015 liege der verfügte Eigenmietwert zu hoch, was der Rekurrent erst im Jahr 2017 festgestellt habe. Statt einer willkürlichen Erhöhung um 9 % müssten die Gemeinde Q. bzw. nun das Spezialverwaltungsgericht oder die Strafbehörden eine Reduktion von 9 % ab dem Jahr 2016 beschliessen und anschliessend rückwirkend beim Grossen Rat den korrekten Deflationsfaktor absegnen lassen. Die generellen Erhöhungen pro Gemeinde seien unzulässigerweise allein aufgrund von Mix-Veränderungen ermittelt worden. Dabei sei bekannt gewesen, dass grössere Wohneinheiten aufgrund der Bewertung nach Raumeinheiten zu unzulässigen höheren Eigenmietwerten führen müssten. Die effektiven Marktwerte seien vollständig ignoriert worden, obwohl Stichproben am Markt notwendig gewesen wären. Die grössten Zu- und Abschläge in den verschiedenen Aargauer Gemeinden, die vom Grossen Rat bewilligt wurden, zeigten eine Differenz von 35 %, was völlig unmöglich sei. Das gelte auch für den Zuschlag von 9 % in Q., welcher aufgrund des Baus von mehrheitlich grösseren Wohnungen ohne Marktwertvergleich allein mit dem Zweck, zusätzliche Steuereinnahmen zu generieren, beschlossen worden sei. Die Ermittlung der Erhöhung des Eigenmietwertes sei falsch konzipiert worden.

7.2.

Das KStA verwies in seiner Vernehmlassung auf den angefochtenen Einspracheentscheid und die Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes Q.

(ebenfalls mit Verweis auf den Einspracheentscheid). Im Einspracheentscheid wurde vorerst auf das Anpassungsdekret verwiesen, welches vom Verwaltungsgericht mit Urteil vom 20. September 2016 als verfassungs- und gesetzeskonform beurteilt worden sei. Nach dem Anhang zum Anpassungsdekret betrage der Zuschlag für Q. 9 %, was gestützt auf die mit Wertbasis Mai 1998 verfüigten Eigenmietwerte zu Eigenmietwerten für die 4.5 Zimmerwohnung von CHF 17'406.00 und für die Garagenplätze von CHF 731.00 führe. Diese Werte seien für die Veranlagungsbehörde verbindlich. Die Steuerkommission dürfe davon nicht abweichen. Die Unrichtigkeit des Eigenmietwertes könne nur mit einem Antrag auf Einzelschätzung geltend gemacht werden. Entsprechende Anträge seien an das KStA GS zu richten. Die Veranlagungen der Steuerperioden 2012 bis 2015 seien allesamt in Rechtskraft erwachsen und könnten im vorliegenden Verfahren nicht abgeändert werden.

8.

8.1.

Nach § 30 Abs. 1 lit. b StG ist der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, als Einkommen steuerbar. Die Eigenmietwerte haben dabei in jedem Einzelfall mindestens 60 % der Marktmietwerte zu betragen. Davon kann vom Grossen Rat abgewichen werden, soweit es das Bundesrecht erlaubt (§ 30 Abs. 2 StG). Das aargauische Steuergesetz folgt damit den in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen (zuletzt: Urteil des Bundesgerichtes vom 31. Januar 2019 [2C_843/2016, 2C_844/2016] = StE 2019 A 21.12. Nr. 17):

"2.2.

2.2.1. Während der bundessteuerliche Eigenmietwert in den genannten Grenzen auf dem 'objektiven Marktwert' beruht, lässt das *harmonisierte Steuerrecht der Kantone und Gemeinden* tendenziell tiefere ('massvolle') Eigenmietwerte zu. Grund für die massvolle Besteuerung sind namentlich die geringe Verfügbarkeit des Grundeigentums und das aus Art. 108 BV hergeleitete Bestreben, die Selbstvorsorge durch Bildung von Wohneigentum fiskalisch zu fördern. Die kantonal und kommunal massgebenden Eigenmietwerte haben indes dem allgemeinen Rechtsgleichheitsgebot zu genügen (Art. 8 Abs. 1 BV) und dürfen dem Gebot der verhältnismässigen Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV, 'Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit') nicht zuwiderlaufen (BGE 143 I 137 E. 3.3 S. 140 f. mit Hinweisen; BASILE CARDINAUX, in: Bernhard Waldmann/Eva Maria Belser/Astrid Epiney [Hrsg.], Basler Kommentar, Bundesverfassung [nachfolgend: BSK-BV], 2015, N. 34 zu Art. 108 BV). Der kantonale und kommunale Eigenmietwert muss *im konkreten Einzelfall* die Untergrenze von 60 Prozent wahren (BGE 143 I 137 E. 3.3 S. 141).

2.2.2. Der Bundesgesetzgeber hat davon abgesehen, die Methodik und Bemessung des Eigenmietwerts auch vertikal zu harmonisieren (Urteil 2C_757/2015 / 2C_758/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 2). Ohnehin liess er es auf kantonalen bzw. kommunaler Ebene damit bewenden, Art. 7

Abs. 1 Satz 1 StHG hinsichtlich der Eigenmietwerte als blosse Rahmenvorschrift auszugestalten (Urteil 2C_12/2007 vom 22. Februar 2007 E. 3.1, in: StE 2008 B 25.2 Nr. 9, StR 62/2007 S. 357). Die gesetzgeberische Ausfüllung des kantonalen und kommunalen *Gestaltungsspielraums*, der sich daraus ergibt (2C_829/2016 / 2C_830/2016 vom 10. Mai 2017 E. 10.1 mit Hinweisen, in: ASA 86 S. 60, RDAF 2017 II 461, StR 72/2017 S. 809), und die Auslegung bzw. Anwendung dieses Rechts überprüft das Bundesgericht lediglich unter dem Gesichtswinkel des Verstosses gegen verfassungsmässige Individualrechte bzw. namentlich des Willkürverbots."

8.2.

Allgemeine Neuschätzungen von Eigenmietwerten (und Vermögenssteuerwerten) werden auf Anordnung des Grossen Rates auf Beginn einer Veranlagungsperiode vorgenommen (§ 218 Abs. 1 StG). Der Regierungsrat überprüft die Marktlage periodisch. Er unterbreitet dem Grossen Rat Bericht und Antrag, wenn sich die Marktwerte gegenüber den nach § 30 Abs. 2 StG festgelegten Eigenmietwerten um mehr als 5 Prozentpunkte verändert haben oder wenn sich die Marktwerte der selbst bewohnten Liegenschaften wesentlich verändert haben (§ 218 Abs. 3 StG).

8.3.

Der Regierungsrat regelt die Bewertung der Grundstücke und der Eigenmietwerte (§ 218 Abs. 4 StG). Er hat dabei im Rahmen der Totalrevision des aargauischen Steuergesetzes die gestützt auf § 52 Abs. 4 des Steuergesetzes vom 13. Dezember 1983/26. Januar 1988 (aStG) erlassene VBG unverändert in Kraft belassen.

8.4.

Nach § 24 Abs. 1 VBG ist der Eigenmietwert von selbst genutzten Liegenschaften wie Einfamilienhaus, Wohnung im Mehrfamilien-, Wohn- und Geschäftshaus, Ferien- und Weekendhaus und Nutzniessungen hieran massvoll festzusetzen. Er ergibt sich aus den im Anhang enthaltenen Mietwerttabellen Nr. 1 bis 10 und 18. Das Resultat ist gemäss Anhang 17 zu kürzen.

8.5.

Der Grosse Rat hat mit dem Anpassungsdekret eine Anpassung der Eigenmietwerte per 1. Januar 2016 beschlossen. Das Anpassungsdekret lautet wie folgt:

"Der Grosse Rat des Kantons Aargau,

gestützt auf die §§ 30 Abs. 2 und 218 Abs. 1 und 3 des Steuergesetzes (StG) vom 15. Dezember 1998,

beschliesst:

I.

§ 1

¹ Die bisher geltenden, auf Basis der Neuschätzung per 1. Januar 1999 verfügbaren Eigenmietwerte selbstbewohnter Liegenschaften im Kanton Aargau werden per 1. Januar 2016 angepasst. Die Anpassung erfolgt für jede Gemeinde gesondert gestützt auf die im Anhang festgelegten Zu- und Abschläge.

§ 2

¹ Dieses Dekret tritt am 1. Januar 2016 in Kraft."

Im Anhang des Anpassungsdekretes werden die Zu- und Abschläge für die Festlegung der ab 1. Januar 2016 gültigen Eigenmietwerte für jede Gemeinde festgesetzt.

8.6.

Das Verwaltungsgericht hat in seinem Entscheid vom 20. September 2016 (WNO.2016.2) im (abstrakten) Normenkontrollverfahren die Zuständigkeit des Grossen Rates und die Zulässigkeit der gewählten Korrekturmethode (Prüfung der Prinzipien der individuellen Bemessung der Steuern, der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Rechtsgleichheit) mit folgender Begründung bestätigt.

"II.

1.

Der Gesuchsteller führt zunächst aus, die Verfassung des Kantons Aargau vom 25. Juni 1980 (SAR 110.000, KV) ermögliche es dem Grossen Rat Dekrete zu erlassen, wenn er vom Gesetz ausdrücklich dazu ermächtigt werde. Im Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (SAR 651.100, StG) werde diese Möglichkeit nur einmal gewährt, im Rahmen von Steuererleichterungen. Ausdrücklich nicht erwähnt werde diese Möglichkeit aber im Rahmen des Kapitels 8.7 des Gesetzes betreffend das Verfahren bei Schätzungen. Es seien damit keine rechtlichen Voraussetzungen für den Erlass eines Dekrets gegeben und es fehle die Legitimation für den Grossen Rat, diesen Beschluss in Form eines Dekrets zu erlassen (Normenkontrollbegehren, S. 2 Ziff. 1).

2.

2.1.

Nach § 78 Abs. 2 KV kann der Grosse Rat "für ausführende Bestimmungen Dekrete erlassen, soweit die Gesetze ihn dazu ausdrücklich ermächtigen". Solche sog. unselbständigen Dekrete (vgl. zur Unterscheidung zwischen selbständigem und unselbständigem Dekret ANDREAS ZÜND, Gesetz und Dekret im Kanton Aargau, Aarau 1986, S. 84) kann der Grosse Rat somit nur erlassen, soweit ihm dafür im Gesetz eine ausdrückliche Ermächtigung eingeräumt wurde.

§ 30 Abs. 2 StG bestimmt, dass die Eigenmietwerte 60% der Marktmietwerte betragen. Soweit es das Bundesrecht erlaubt, kann der Grosse Rat die Eigenmietwerte tiefer ansetzen. Gemäss § 218 Abs. 3 StG überprüft der Regierungsrat periodisch die Marktlage. Er unterbreitet dem Grossen Rat Bericht und Antrag, wenn sich die Marktwerte gegenüber den nach § 30 Abs. 2 festgelegten Eigenmietwerten um mehr als 5 Prozentpunkte verändert haben oder wenn sich die Marktwerte der selbst bewohnten Liegenschaften wesentlich verändert haben.

Die Tragweite dieser gesetzlichen Regelung ist durch Auslegung zu bestimmen.

2.2.

Das Gesetz muss in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode ausgelegt werden. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis. Der Auslegungsvorgang soll zu einem vernünftigen, praktikablen und befriedigenden Ergebnis führen, das dem Problemlösungsbedarf Rechnung trägt, ohne die Wertungsentscheidungen des geschichtlichen Normsetzers zu missachten. Dabei befolgt das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus; es lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente hierarchisch zu ordnen (BGE 141 II 262 Erw. 4.1 mit weiteren Hinweisen).

2.3.

§ 218 Abs. 3 StG sieht vor, dass der Regierungsrat die Marktlage überprüft und dem Grossen Rat bei einer Veränderung der Eigenmietwerte von mehr als 5 Prozentpunkten Antrag stellt. Schon aus dieser Regelung lässt sich ableiten, dass dem Grossen Rat Kompetenzen im Bereich der Eigenmietwertfestsetzung zukommen müssen. Andernfalls fiel die gesetzlich vorgesehene Antragsstellung des Regierungsrats gewissermassen ins Leere. Umstritten ist indessen, ob der Grosse Rat, wie der Gesuchsteller vertritt, bei Antragstellung des Regierungsrats infolge einer mehr als 5-prozentigen Änderung der Eigenmietwerte nur eine allgemeine Neuschätzung gemäss § 218 Abs. 1 StG anordnen kann oder ob er, wie jetzt geschehen, die Eigenmietwerte auch generell per Dekret anpassen kann. Dem Gesetz ist somit unbestrittenermassen eine ausdrückliche Kompetenz zum Erlass eines Dekrets im Zusammenhang mit der Festsetzung der Eigenmietwerte zu entnehmen. Fraglich ist indessen, wie weit diese Kompetenz reicht. Während die Frage, im alten Steuergesetz (Steuergesetz vom 13. Dezember 1983 [aStG]) noch geregelt war (§ 52 Abs. 2 aStG: Der Grosse Rat bestimmt den Zeitpunkt der allgemeinen Neuschätzung der Grundstücke und den Zeitpunkt der Anpassung der Eigenmietwerte), ist dem Wortlaut von § 218 Abs. 3 StG keine eindeutige Antwort auf diese Frage zu entnehmen, weil nicht klar ist, ob sich die Bestimmung einzig auf § 218 Abs. 1 StG bezieht oder eine darüber hinausgehende Kompetenz des Grossen Rats enthält.

2.4.

Aus der Entstehungsgeschichte des Steuergesetzes und den zugehörigen Gesetzesmaterialien ergibt sich, dass auch unter geltendem Recht eine Kompetenz des Grossen Rats zur Anpassung der Eigenmietwerte ausserhalb der Anordnung einer allgemeinen Neuschätzung besteht:

- Im Entwurf des (neuen) Steuergesetzes zur ersten Beratung durch den Grossen Rat (Botschaft des Regierungsrats vom 21. Mai 1997) war vorgesehen, dass die Eigenmietwerte 60% der Marktmietwerte betragen sollten. Der Grosse Rat sollte ermächtigt werden, zwecks Harmonisierung mit den direkten Bundessteuern einen anderen Wert festlegen zu können (Entwurf 1. Lesung § 29 Abs. 2). Gleichzeitig war vorgesehen, dass der Regierungsrat die Marktlage periodisch überprüfen solle. Bei

den Eigenmietwerten solle er spätestens dann eine Anpassung vornehmen, wenn diese um mehr als fünf Prozentpunkte von den gemäss § 29 Abs. 2 massgebenden Werten abweichen (Entwurf 1. Lesung § 218 Abs. 3 [Variante 1 zur Botschaft] bzw. § 222 Abs. 3 [Variante 2 zur Botschaft]: 'Der Regierungsrat überprüft die Marktlage periodisch. Er nimmt bei den Eigenmietwerten spätestens dann eine Anpassung vor, wenn diese um mehr als fünf Prozentpunkte von dem gemäss § 29 Abs. 2 massgebenden Wert abweichen'; vgl. dazu Botschaft, S. 71 und 122).

Hintergrund der vorgeschlagenen Regelung war ein Urteil des Verwaltungsgerichts vom 6. Juni 1996 (WNO.1994.7), in dem dieses die verfassungsrechtlich zulässige Untergrenze für die einkommenssteuerliche Erfassung des Eigenmietwerts bei 60% des Marktmietwerts gezogen hatte. Mit der Möglichkeit der Anpassung der Eigenmietwerte bei Unterschreitung dieser Grenze sollte der Regierungsrat in die Lage versetzt werden, zeitgerecht reagieren zu können und mittels Erhöhung der Eigenmietwerte wiederum einen verfassungskonformen Zustand herzustellen (Auch das Bundesgericht zog im Übrigen in einem Urteil betreffend den Kanton Zürich, welches während des Gesetzgebungsverfahrens am 20. Mai 1998 erging (BGE 124 I 145), eine absolute, von Verfassungs wegen gebotene Untergrenze für die Besteuerung des Eigenmietwerts bei 60% der Marktmiete).

In der Diskussion der nichtständigen Kommission Nr. 07 'Steuergesetz' fand sich keine Mehrheit für den Vorschlag der Regierung. Vielmehr wollte die klare Mehrheit der Kommission (12 zu 5 Stimmen), dass der Regierungsrat dem Grossen Rat nur entsprechende Vorschläge unterbreiten solle, woraufhin dann der Grosse Rat Anpassungen vornehmen können solle. In welcher Rechtsform diese Anpassungen vorzunehmen seien, wurde nicht diskutiert, indessen ist aus dem Gesamtzusammenhang klar, dass – wie unter altem Recht – die Anpassung per Dekret beschlossen werden soll (vgl. 25. Sitzung vom 12. Dezember 1997, Gesetzesmaterialien Bd. 4.2, S. 413). Dabei fällt einzig auf, dass die neue Fassung von § 218 Abs. 3 StG in ihrem Wortlaut zwar darauf hinwies, dass der Regierungsrat dem Grossen Rat Bericht und Antrag zu unterbreiten habe. Die Beschlusskompetenz selbst des Grossen Rats wurde indessen (anders als jene des Regierungsrats in dessen Vorschlag und anders auch als noch im alten Recht in § 52 Abs. 2 aStG) nicht mehr erwähnt (vgl. den Wortlaut gemäss Beschluss der Kommission: 'Der Regierungsrat unterbreitet dem Grossen Rat Bericht und Antrag, wenn sich die Marktwerte gegenüber den gemäss § 29 Abs. 2 festgelegten Eigenmietwerten um mehr als 5% verändert haben').

Im Plenum trug der Kommissionspräsident das Ergebnis der Kommissionsberatungen wie folgt vor (vgl. Grossratsprotokolle 1998, S. 941):

'In § 218 beantragt die Kommission in logischer Konsequenz zu der bei § 29 getroffenen Entscheidung eine materielle Änderung. Entsprechend dem dem Grossen Rat bei § 29 eingeräumten Handlungsspielraum sollen die Eingemietwertanpassungen nicht schematisch vom Regierungsrat vorgenommen werden dürfen, sondern sind vom Grossen Rat vorzunehmen, wobei dieser selbstverständlich nur innerhalb des vom Bundesrecht gezogenen Rahmens entscheiden darf.'

Sonst ergriff kein Ratsmitglied zu dieser Bestimmung das Wort und ihr wurde zugestimmt.

- In der Botschaft vom 19. August 1998 zur zweiten Lesung schlug der Regierungsrat nochmals vor, die Kompetenz zur Eigenmietwertanpassung – entgegen den Beschlüssen in der 1. Lesung des Gesetzes – dem Regierungsrat zuzuweisen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Eigenmietwertfestsetzung auf 60% gemäss § 29 Abs. 2 bereits auf der verfassungsrechtlichen Minimalschwelle gemäss der neuesten bundesgerichtlichen Rechtsprechung (Urteil vom 20. März 1998 = BGE 124 I 145 [Zürcher Fall]) vorgenommen worden sei. Erfolge die Anpassung gemäss dem Beschluss des Grossen Rats nach einer Veränderung von mehr als fünf Prozentpunkten, bestünden während längerer Zeit verfassungswidrige Zustände. Mit der vom Regierungsrat für die zweite Lesung vorgeschlagenen Lösung (Kompetenz des Regierungsrats für Anpassungen) könne eine schnellere Anpassung beim Unterschreiten der 60 Prozentmarke erfolgen (vgl. Botschaft zur zweiten Lesung, S. 57).
- In der nichtständigen Kommission schlug das Ratsmitglied Dr. J. Kocher vor, doch wieder die Zuständigkeit des Grossen Rats für Mietwertanpassungen vorzusehen, wobei er wiederum nur den bisherigen Text unterbreitete (d.h. nur Bericht und Antrag an den Grossen Rat, keine Erwähnung der entsprechenden Beschlusskompetenz des Grossen Rats). Zur Begründung führte er aus, Erhöhungen des Eigenmietwerts gäben jeweils auch im Grossen Rat zu heftigen Diskussionen Anlass. Wenn der Grosse Rat über solche Änderungen befinde, seien diese demokratisch abgestützt. Landammann Dr. U. Siegrist entgegnete, dass der Regierungsrat zur Anpassung ermächtigt werden solle, weil bezüglich der Höhe der Eigenmietwerte aufgrund der Regelung von § 29 Abs. 2 fast kein Spielraum bestehe. Deshalb sei der Regierungsrat geeigneter als der Grosse Rat. Andererseits sei nicht zu verkennen, dass die Anpassungen der Eigenmietwerte im Aargau von besonderer politischer Bedeutung seien. Deshalb habe er ein gewisses Verständnis für den Antrag von Dr. J. Kocher. Die Regierung könnte sich mit dieser Änderung auch abfinden. Dem entgegnete Dr. U. Hofmann, dass der Regierungsrat für die Anpassungen deshalb geeigneter sei, weil bei der Anpassung der Eigenmietwerte aufgrund der Formulierung von § 29 Abs. 2 überhaupt kein Ermessen gehandhabt werden könne. Wenn im Gesetz schon ein genauer Prozentsatz festgelegt sei, so müsse konsequenterweise der Regierungsrat ermächtigt werden, die notwendigen Anpassungen vorzunehmen. In der Folge sprachen sich dennoch zwei weitere Votanten für den Antrag Dr. J. Kocher aus, der in der Schlussabstimmung mit 11 zu 6 Stimmen angenommen wurde (vgl. Protokoll der 10. Sitzung der nichtständigen Kommission; Materialien Bd. 5.1, S. 172 ff.).

Im Plenum erwuchs der von der Kommission beschlossenen Fassung Widerstand, indem Katharina Kerr namens der SP-Fraktion Festhalten am Vorschlag der Regierung, d.h. Mietwertanpassung durch den Regierungsrat vorschlug. Dieser Vorschlag unterlag in der Abstimmung mit 50 Stimmen für den Antrag Kerr gegen 104 Stimmen für den Antrag der Kommission (vgl. Grossratsprotokolle 1998, S. 1480 f.).

Aus dieser Entstehungsgeschichte von § 218 Abs. 3 StG ergibt sich klar, dass der Willen des Gesetzgebers dahin ging, einerseits die Möglichkeit zu einer Anpassung der Eigenmietwerte ausserhalb einer allgemeinen Neuschätzung vorzusehen. Auf diese Weise sollte verhindert werden, dass die Eigenmietwerte, sofern sie auf ein verfassungswidrig tiefes Niveau sinken, länger dort verharren. Ohne dass dauernd allgemeine Neuschätzungen beschlossen werden müssen, sollte daher die Möglichkeit zu generellen Anpassungen vorgesehen werden. Wem die Kompetenz für

solche Anpassungen zustehen sollte, war dabei umstritten, wobei der Grosse Rat sich in der ersten Lesung des Steuergesetzes ausdrücklich und eindeutig entgegen dem ursprünglichen Vorschlag des Regierungsrats für seine eigene Zuständigkeit für solche Anpassungen aussprach und diesen Entscheid auch in der zweiten Lesung bestätigte. Unter diesen Umständen kann es keine Rolle spielen, dass die entsprechende Dekretskompetenz des Grossen Rats im Wortlaut von § 218 Abs. 3 StG nicht ausdrücklich aufscheint. Entscheidend ist, dass sich ein klarer entsprechender Wille des historischen Gesetzgebers ausmachen lässt und damit entgegen der Auffassung des Gesuchstellers eine ausdrückliche Kompetenz zum Erlass von Eigenmietwertanpassungsdekreten gemäss § 78 Abs. 2 KV ausserhalb der Vornahme einer allgemeinen Neuschätzung besteht.

Dieses Ergebnis steht im Übrigen auch im Einklang mit der Regelung von § 30 Abs. 2 StG, wonach der Grosse Rat die Eigenmietwerte tiefer als 60% ansetzen kann, soweit es das Bundesrecht erlaubt. Wenn der Grosse Rat ermächtigt ist, die Eigenmietwerte mittels unselbständigem Dekret tiefer als 60% anzusetzen, ist nur schwerlich vorstellbar, dass ihm nach dem Willen des Gesetzgebers die umgekehrte Kompetenz, nämlich die Eigenmietwerte bei Unterschreitung der verfassungsrechtlichen Mindestgrenze von 60% des Eigenmietwerts wieder auf das verfassungsrechtlich geforderte Mindestniveau anzuheben, nicht zustehen soll.

3.

3.1.

Weiter macht der Gesuchsteller geltend, das Dekret über die Anpassung der Eigenmietwerte per 1. Januar 2016 verletze die Prinzipien der individuellen Bemessung der Steuern, der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und schlussendlich schaffe es innerhalb der Gruppe der Eigenheimbesitzer neue horizontale Ungerechtigkeiten. Zur Erläuterung führt der Gesuchsteller als Beispiele sein Elternhaus und sein Eigenheim an. Beide Objekte stünden in der gleichen Gemeinde ca. 2 km voneinander entfernt. Die Umgebung der beiden Liegenschaften habe sich in der letzten Zeit stark verändert. Während sein Eigenheim durch neuen Quartierverkehr stark belastet werde, sei das Elternhaus durch die Neuerschliessung der Nachbarschaft eher aufgewertet worden. Dieser unterschiedlichen Veränderung werde mittels der pauschalen Erhöhung des Eigenmietwerts keine Rechnung getragen. Insofern werde Ungleiches gleich behandelt. Als weiteres Beispiel nennt der Gesuchsteller das X.-Quartier in Y., welches weit vom Dorfzentrum Y. entfernt sei. Eine Mehrbelastung in diesem Quartier würde dieses und die nahe gelegenen Nachbargemeinden tangieren, das Kerngebiet der Gemeinde Y. wäre aber überhaupt nicht betroffen. Weiter macht der Gesuchsteller der Sache nach geltend, dass in Gemeinden, die in den letzten Jahren eine rege Bautätigkeit und dementsprechend eine starke Erhöhung der durchschnittlichen Mieten erlebt haben (als Beispiel führt er B. an), aufgrund des Dekrets eine hohe pauschale Anpassung resultiere. Inwiefern sich diese Erhöhung auf ältere Objekte auswirke, sei durch den Regierungsrat nicht beantwortet worden. Ausserdem basiere der Regierungsrat seine Botschaft auf eine Markterhebung mit einer Rücklaufquote von 73% und finde, dies sei repräsentativ. Er ändere die Berechnungsmethode (bisher arithmetisch, neu median) und nehme 10 Fälle als Minimum, um den Wert einer Gemeinde zu bestimmen. Bei tieferer Rücklaufquote stelle er auf die umliegenden Gemeinden ab. Dieses Vorgehen sei willkürlich und verletze die Besteuerungsprinzipien der individuellen Bemessung der Steuern, des Leistungsfähigkeitsprinzips und der horizontalen Steuergerechtigkeit.

3.2.

Der Regierungsrat macht dagegen geltend, das angefochtene Dekret bewirke keine zusätzliche Ungleichbehandlung – im Gegenteil, es reduziere diese. Die Standortgemeinde sei der wichtigste Einzelfaktor bei der Festlegung des Eigenmietwerts, die übrigen Kriterien würden gemäss der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 und deren Anhängen (Bewertungsverordnung; VBG; SAR 651.212) mittels Zu- und Abschlägen berücksichtigt. Durch den individuellen Anpassungsfaktor pro Gemeinde werde der wichtigste Faktor für die Veränderung der Eigenmietwerte somit individuell berücksichtigt. Mit einer Aufhebung des Dekrets würde die beanstandete Rechtsungleichheit somit sogar noch vergrössert. Ausserdem habe das Bundesgericht im Zusammenhang mit der Eigenmietwertbesteuerung wiederholt dargelegt, dass eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes Steuerpflichtigen aus praktischen Gründen nie völlig erreichbar sei. Eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung sei im Abgaberecht unausweichlich und deshalb auch zulässig. Eine Verfassungswidrigkeit liege nur dann vor, wenn die Anwendung eines Erlasses zwangsläufig in einer erheblichen Zahl von Fällen zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung bestimmter Steuerpflichtiger führe oder systematisch bestimmte Gruppen in verfassungswidriger Weise benachteilige. So habe das Bundesgericht das Zürcher Bandbreitenmodell (Formelwert im Bereich 60% bis 90%, bei Überschreitung von 90% Herabsetzung auf 90%, bei Unterschreitung Vornahme einer individuellen Schätzung) geschützt (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 5. April 2002 [2P.311/2001]; vgl. auch schon Urteil vom 3. November 2000 betreffend den Kanton Solothurn [2P.36/1999]). Die Bandbreite im Kanton Aargau sei viel geringer. Der Steuerpflichtige könne nämlich schon bei Abweichungen von 10% bzw. 15% eine Einzelschätzung verlangen. Auch die Einwendungen des Gesuchstellers gegen das methodische Vorgehen (Markterhebung, Abstellen auf den Median) seien unbegründet, da es das Bundesgericht ausdrücklich für zulässig erklärt habe, im Steuerrecht und insbesondere bei der Festlegung des Eigenmietwerts mit Systematisierungen und Pauschalisierungen zu arbeiten. Die Repräsentativität der durchgeführten Erhebungen sei viel höher als bei einer vom Bundesgericht beurteilten und für verfassungsmässig befundenen Mietwertanpassung im Kanton Solothurn (vgl. bereits angeführtes Urteil 2P.36/1999).

3.3.

3.3.1.

Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zieht entgegen der Auffassung des Gesuchstellers den Rahmen für eine der horizontalen Rechtsgleichheit zwischen den selbstbewohnenden Liegenschaftseigentümern (noch) genügende steuerliche Erfassung des Eigenmietwerts weit. Das Bundesgericht hat in den beiden angeführten Entscheiden und auch in neueren Entscheiden wiederholt festgestellt, dass eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung im Abgaberecht unausweichlich und zulässig ist. Es genügt daher im Licht von Art. 8 BV, wenn die angefochtene Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (Urteil vom 15. Februar 2015 [2C_834/2015] Erw. 2.4. sowie Urteil vom 8. April 2010 [2C_682/2009] Erw. 3.2., je mit Hinweisen).

In den beiden vom Regierungsrat in seiner Stellungnahme zum Normenkontrollbegehren angeführten Entscheiden betreffend die Kantone Solothurn und Zürich hat das Bundesgericht ausdrücklich das mit jeder Pauschalisierung verbundene Problem bei der Beachtung der horizontalen

Rechtsgleichheit zwischen selbstbewohnenden Liegenschaftseigentümern anerkannt. Gerade im den Kanton Solothurn betreffenden Urteil (2P.36/1999) hat das Bundesgericht aber klar gemacht, dass es beim Einschreiten gegenüber Pauschalisierungen unter dem Aspekt der Verfassungsmässigkeit grosse Zurückhaltung übt. Jedenfalls dort, wo die Etablierung eines unter dem Aspekt der Gleichbehandlung der Eigentümer befriedigenden Systems für die Festsetzung der Eigenmietwerte politisch misslingt (im Kanton Solothurn war ein System, mit dem ein neuer und stark verbesserter Katasterwert hätte eingeführt werden sollen, in einer Volksabstimmung verworfen worden). Im angeführten Entscheid hat es zwar ausgeführt, dass eine nur in grösseren Zeitabständen durchzuführende pauschale Katasterschätzung, auf deren Grundlage die Eigenmietwerte festgesetzt werden, klarerweise unbefriedigend sei. Die damit verbundene nicht gering zu schätzende Ungleichbehandlung hat das Bundesgericht jedoch als gerade noch verfassungsmässig bezeichnet, insbesondere deshalb, weil der Übergang zu einer strikt einzelfallbezogenen Individualschätzung mit einem grossen administrativen Aufwand, aber (ebenfalls) auch mit einem beträchtlichen Streubereich verbunden wäre. Ebenso hat das Bundesgericht das zürcherische System der Ermittlung von notwendig mit pauschalen Elementen arbeitenden Formelmietwerten (vgl. dazu die aktuell geltende Weisung des Regierungsrats an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 vom 12. August 2009; Zürcher Steuerbuch Nr. 15/502) in mehreren Urteilen für verfassungsgemäss erklärt (vgl. zum System des Formelwerts nach zürcherischem Recht die Urteile vom 10. Juli 2002 [2P.120/2001 = BGE 128 I 240], vom 21. Juli 2009 [2C_823/2008] und vom 8. April 2010 [2C_682/2009]). Das Gericht erachtete es mit dem Gebot der Rechtsgleichheit für vereinbar, wenn sich die nach der Zürcher Formelmethode ermittelten Eigenmietwerte, ohne dass ein Anspruch auf Korrektur im Einzelfall besteht, in einer Bandbreite von 60 – 90% der Marktmiete bewegen. Dies gelte erst recht, wenn entsprechende Korrekturmöglichkeiten durch eine individuelle Schätzung bestünden, mit welcher überholte Schätzwerte den grösseren Veränderungen des Marktes angepasst werden könnten (Urteil vom 8. April 2010 [2C_682/2009] Erw. 3.5 mit Hinweis).

3.3.2.

Vor dem Hintergrund dieser zurückhaltenden Praxis des Bundesgerichts bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit von Instrumenten und Verfahren, welche angesichts der Möglichkeit, mittels Individualschätzungen einen möglichst exakten Eigenmietwert zu bestimmen, als eher rudimentär erscheinen, erweisen sich die Einwendungen des Gesuchstellers gegen die durch das Dekret angeordneten Eigenmietwertanpassungen als unbegründet.

Das aargauische System der Festsetzung der Eigenmietwerte beruht zwar – jedenfalls ursprünglich – auf einer möglichst individuellen Festsetzung der Eigenmietwerte aufgrund von Einzelschätzungen, welche gemäss den Vorschriften der Bewertungsverordnung bei jeder Liegenschaft zahlreiche Parameter berücksichtigen. So sind letztmals per 1. Januar 1999 im gesamten Kanton für sämtliche Liegenschaften aufgrund von Individualschätzungen die Eigenmietwerte und die Vermögenssteuerwerte festgesetzt worden, wobei Wertbasis die Verhältnisse am 1. Mai 1998 bildeten (§ 5 Abs. 1 VBG; MARTIN PLÜSS, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri b. Bern 2015, § 218 N 4). Als Ausgangspunkt ist damit

festzuhalten, dass das aargauische System für die Festsetzung der Eigenmietwerte den in einigen anderen Kantonen verwendeten Systemen, welche von Beginn weg mit groben Annahmen (Formelwerte; alte, unkorrigierte Katasterwerte) arbeiten, mit Blick auf das Gebot der horizontalen Gleichbehandlung der Liegenschaftseigentümer jedenfalls anfangs, d.h. per letzten Stichtag (1.1.1999) bzw. Wertbasis für die letzte allgemeine Neuschätzung (1.5.1998), bezüglich Genauigkeit weit überlegen war.

Dem Gesuchsteller ist indessen zuzugestehen, dass sich diese Situation, nachdem die letzte allgemeine Neuschätzung der Liegenschaften im Aargau gemäss § 218 Abs. 1 StG inzwischen ausgehend vom Stichtag 1. Januar 1999 (bzw. der Bewertungsbasis 1. Mai 1998) einerseits und dem Anpassungszeitpunkt gemäss Dekret andererseits 17 Jahre (bzw. 17 Jahre und sieben Monate) zurückliegt, nicht unerheblich verändert haben dürfte. In der Zwischenzeit wurde keine allgemeinen Neuschätzung durchgeführt und auch sonst keine generellen Anpassungen der Eigenmietwerte vorgenommen; abgesehen von Fällen einer Einzelschätzung gemäss § 218 Abs. 2 StG (wesentliche Änderung von Bestand, Nutzung oder Wert des Grundstücks sowie offensichtlich unrichtige Schätzung). Es liegt daher auf der Hand, dass sich bei einer grossen Zahl von Grundstücken Änderungen im Mietwert (und auch im Vermögenswert) ergeben haben dürften, welche unter Umständen keineswegs exakt dem seit der letzten allgemeinen Neuschätzung zu verzeichnenden allgemeinen Trend entsprechen. So ist durchaus denkbar, dass sich ein Ortsteil seit 1999 anders als ein anderer entwickelt hat, dass als Folge der Bautätigkeit in unmittelbarer Nachbarschaft Liegenschaften oder ganze Quartiere eine Auf- bzw. Abwertung erfahren haben oder dass Mieterhöhungen bei Neubauobjekten wesentlich häufiger und ausgeprägter erfolgten als bei Altbauten.

Das ändert indessen nichts daran, dass – wie der Regierungsrat zu Recht geltend macht – die mit dem im Normenkontrollverfahren zu überprüfenden Dekret vorgenommenen Mietwertanpassungen nach Gemeinden eilen, wenn nicht sogar den zentralen Faktor bei der Veränderung der Mietwerte berücksichtigen und damit in jedem Fall zu einer spürbaren Verbesserung der bestehenden Situation letztlich nicht mehr aktueller Individualschätzungen führen wird. Die Situation nach der gemeindeweisen Anhebung der Eigenmietwerte stellt sich damit, obwohl der Aargau bei der allgemeinen Neuschätzung dem System von Individualschätzungen folgt und nicht etwa wie andere Kantone mit pauschalen Wertbestimmungen arbeitet, hinsichtlich der rechtsgleichen Behandlung der Liegenschafteneigentümer im Vergleich mit den vom Bundesgericht beurteilten Pauschalssystemen jedenfalls nicht schlechter dar. Schon deshalb erweist sich das Vorbringen des Gesuchstellers als unbegründet. Es ist denn auch sehr unwahrscheinlich, dass die als Folge des Zeitablaufs der anlässlich der letzten allgemeinen Neuschätzung durchgeführten Individualschätzungen eingetretenen Veränderungen in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (Urteil vom 15. Februar 2015 [2C_834/2015] Erw. 2.4. sowie Urteil vom 8. April 2010 [2C_682/2009] Erw. 3.2., je mit Hinweisen). Dass es sich so verhielte, ist jedenfalls nicht erkennbar und wurde vom Gesuchsteller – auch wenn er zutreffend auf die entsprechende Möglichkeit hingewiesen hat – auch nicht substantiiert für einzelne Gruppen von Eigentümern dargelegt.

Hinzuweisen ist überdies auf die Möglichkeit der Änderungsschätzung gemäss § 218 Abs. 2 StG (vgl. zum Begriff wiederum MARTIN PLÜSS, a.a.O., § 218 N 9). Liegenschafteneigentümer können ein entsprechendes

Gesuch nicht nur dann stellen, wenn sich Bestand oder Nutzung ihrer Liegenschaft verändert hat, sondern auch dann, wenn sich der Wert des Grundstücks verändert hat. Dabei können sämtliche Umstände, insbesondere die Zu- oder Abnahme von Immissionen (so etwa das Argument des Gesuchstellers betreffend die Zunahme des Quartierverkehrs bei seinem Eigenheim und auch jenes betreffend mögliche Mehrbelastungen im X.-Quartier), die einen Einfluss auf den Wert der Liegenschaft haben, nach der Praxis berücksichtigt werden (so wäre etwa auch der vom Gesuchsteller erwähnte Umstand, dass die Bautätigkeit sich auf den Mietwert neuer Liegenschaften stärker auswirkt als bei alten, in diesem Rahmen beachtenswert). Vorausgesetzt ist lediglich, dass die Änderung wesentlich ist, wobei die Praxis die Schwelle für die Wesentlichkeit einer Änderung eher niedrig bei 10% ansetzt (vgl. MARTIN PLÜSS, a.a.O. § 218 N 21). Damit besteht, zumal wenn die zurückhaltende Überprüfungspraxis des Bundesgerichts bei den mit pauschalen Methoden arbeitenden Kantonen mit in die Überlegung einbezogen wird, für die betroffenen Eigentümer entgegen der Auffassung des Gesuchstellers ausreichend Raum, sich zumindest auf mittels des Korrekturmechanismus (vgl. zu Korrekturmechanismen auch das Urteil des Bundesgerichts vom 10. Juli 2002 [2P.120/2001 = BGE 128 I 240] Erw. 2.7.) eines Gesuchs um Vornahme einer Änderungsschätzung wegen wesentlicher Wertänderung der Liegenschaft, gegenüber anderen Eigentümern eine rechtsgleiche Behandlung zu erreichen.

3.4.

Zu behandeln bleiben damit die methodischen Einwände des Gesuchstellers gegen die mit dem Dekret vorgenommene Mietwertanpassung.

3.4.1.

Hinsichtlich der vom Gesuchsteller beanstandeten Rücklaufquote von 73% ist mit dem Regierungsrat festzustellen, dass diese hoch ist und damit zu einem ausreichend repräsentativen Ergebnis führt. Der Gesuchsteller selbst hat denn auch diesen Punkt zu Recht in seiner Replik vom 23. Mai 2016 gar nicht mehr aufgenommen. Es liesse sich allenfalls – unabhängig von der Rücklaufquote – fragen, ob unter dem Gesichtspunkt der Statistik das Abstellen bei Gemeinden, in denen trotz gutem Rücklauf keine repräsentativen Angaben resultierten (zu wenige Fälle vermieteter Einfamilienhäuser, d.h. zu kleine Stichprobe; vgl. Botschaft, S. 6) auf die Werte der umliegenden Gemeinden in jeder Hinsicht befriedigt. Der Gesuchsteller macht denn auch geltend, dieses Vorgehen sei willkürlich (vgl. Normenkontrollbegehren, S. 3 unten). Insbesondere mangels brauchbarer Alternative bei Durchführung einer pauschalen Mietwertanpassung ist indessen auch gegen dieses Vorgehen aus Sicht der Verfassung nichts einzuwenden; dies zumal auch deshalb, weil den betroffenen Grundeigentümern, wie bereits dargelegt, stets der Weg offensteht, eine Änderungsschätzung wegen wesentlicher Wertänderung zu verlangen.

3.4.2.

Schliesslich beanstandet der Gesuchsteller, dass bei der Anpassung der Eigenmietwerte die Berechnungsmethode geändert worden sei, indem statt wie früher auf das arithmetische Mittel nunmehr auf den Median (Wert, bei welchem jeweils die Hälfte der Datenreihe unterhalb und oberhalb der Mitte des Datensatzes liegen; vgl. Botschaft, S. 4) abgestellt worden sei. Der Median sei definitiv eine wichtige statistische Grösse. Allerdings seien die daraus gezogenen Schlüsse unvollständig. Setze man nämlich den Median dem Mittelwert gegenüber, sehe man die Schiefe der Verteilung. Wenn wie hier der Median unterhalb des Mittelwerts liege, habe man eine rechtsschiefe Verteilung. Dies bedeute nichts anderes, als dass

es zwar weniger Ausreisser nach oben habe, diese aber umso deutlicher ausfielen. Umgesetzt auf die Eigenmietwerterhöhung könne man folgern, dass Liegenschaften, die schon heute einen höheren Eigenmietwert aufwiesen, dies überproportional auch in Zukunft tun würden, weil der Anpassungswert auf dem Median beruhe und nicht auf dem Mittelwert (Replik, S. 4 unten).

Auch dieser Einwand lässt das Dekret nicht als verfassungswidrig erscheinen. Mit dem Regierungsrat ist zunächst davon auszugehen, dass das Abstellen auf den Median wegen der fehlenden Symmetrie der Verteilung der Mietwerte deshalb zu bevorzugen ist, weil der Median durch Ausreisser kaum beeinflusst wird, während solche auf das arithmetische Mittel durchschlagen. Das hat zur Folge, dass auch die verwendeten Anhebungsfaktoren den tatsächlichen Verhältnissen näher kommen, als wenn auf das arithmetische Mittel abgestellt würde. Das ändert nichts daran, dass bei einer rechtsschiefen Verteilung, wie der Gesuchsteller bemerkt, zwar weniger Ausreisser nach oben resultieren, diese aber gegenüber dem arithmetischen Mittel deutlicher ausfallen. Das kann in Einzelfällen dazu führen, dass, wie der Gesuchsteller befürchtet, bisher bereits zu hoch bewertete Liegenschaften durch die Anpassung der Eigenmietwerte nochmals überproportional angehoben werden. Zum einen dürfte aber die Menge solcher Fälle gering sein. Zum andern stünde in solchen Fällen, so sie denn tatsächlich vorkommen und dann für die Betroffenen wohl leicht erkennbar wären, der Weg eines Gesuchs um Vornahme einer Unrichtigkeitsschätzung offen. Zwar ist eine solche nur dann vorzunehmen, wenn der bei der letzten allgemeinen Neuschätzung ermittelte Eigenmietwert um 15% oder mehr über oder unter dem richtigen Wert liegt (vgl. MARTIN PLÜSS, a.a.O., § 218 N 23 mit Nachweisen). Ein Anspruch auf Korrektur der geltenden Schätzung besteht mutatis mutandis aber auch bei einer generellen Anhebung des Eigenmietwerts. Von einem die Rechtsgleichheit in einem relevanten Ausmass verletzenden und damit verfassungswidrigen Vorgehen kann somit angesichts des bestehenden Korrekturmechanismus nicht gesprochen werden. Im Übrigen müssten, solange es nicht um eigentlich massive Ausreisser nach oben geht (d.h. 90% oder mehr des tatsächlichen Eigenmietwerts), die angepassten Eigenmietwerte angesichts der dargelegten bundesgerichtlichen Praxis zur Zulässigkeit von Pauschalierungen im Steuerrecht (vgl. wiederum insbesondere die beiden Urteile betreffend den Kanton Solothurn vom 3. November 2000 [2P.36/1999] und den Kanton Zürich vom 5. April 2002 [2P.311/2001] insbes. Erw. 3.4.) wohl auch ohne Korrekturmechanismus als verfassungsgemäss betrachtet werden.

4.

Die Anhebung der Eigenmietwerte mittels Dekret erweist sich demzufolge als rechtmässig und das Normenkontrollbegehren ist abzuweisen.

Abschliessend ist festzuhalten, dass eine pauschale Erhöhung der Eigenmietwerte im System der Individualschätzung die Ausnahme bleiben muss. Seit der letzten allgemeinen Neuschätzung sind – bezogen auf den für die Bewertung massgebenden Zeitpunkt 1. Mai 1998 – über 17 Jahre verstrichen. In dieser Zeit hat sich nicht nur der Liegenschaftenmarkt generell stark verändert, sondern dürften auch in Bezug auf die Unzahl der Objekte, für die damals Individualschätzungen vorgenommen wurden, im Verhältnis der Objekte zueinander bei sehr vielen Liegenschaften ganz wesentliche Veränderungen eingetreten sein. Insgesamt ist daher anzunehmen, dass die damals ermittelten Werte das Wertverhältnis zwischen

den verschiedenen Liegenschaften – und zwar trotz der seither vorgenommenen Änderungsschätzungen – in sehr vielen Fällen nicht mehr zutreffend abbilden. Das anerkennt im Ergebnis auch der Regierungsrat, indem er in der Botschaft zum Anpassungsdekret darauf hinweist, dass aufgrund der Entwicklung der Verkehrswerte seit August 2012 mit Bezug auf die Vermögenssteuerwerte wohl auf eine wesentliche Änderung gemäss § 218 Abs. 3 StG geschlossen werden könne. Da es aufgrund der Heterogenität der Objekte besonders wichtig sei, dass bei der Anpassung auch strukturellen Entwicklungen Rechnung getragen werde, soll die Anpassung jedoch gemäss der Auffassung des Regierungsrats über eine allgemeine Neuschätzung erfolgen (vgl. Botschaft, S. 4).

Falls in wenigen Jahren wiederum Bedarf für eine Erhöhung der Eigenmietwerte entstünde, wäre deshalb im aargauischen System der Individualschätzung eine neuerliche pauschale Erhöhung der Gemeindesätze oder anderer Parameter kaum mehr gesetzmässig. Entweder müsste dann das System mittels Regelung auf Gesetzesstufe in ein solches der Pauschalbewertung geändert oder eine allgemeine Neuschätzung angeordnet werden. Bleibt der Gesetzgeber beim durch § 218 StG vorgegebenen System der Individualschätzung, kann der Grosse Rat die Anordnung einer vom Gesetz infolge Veralterung der bestehenden Individualschätzungen gebotenen allgemeinen Neuschätzung nicht von der finanziellen Lage des Kantons abhängig machen (so aber Botschaft, S. 5)."

8.7.

Auf die gegen das Urteil des Verwaltungsgerichtes erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist das Bundesgericht mit Urteil vom 21. September 2017 (2C_1013/2016) nicht eingetreten und hat zudem die subsidiäre Verfassungsbeschwerde abgewiesen, soweit darauf einzutreten war. Das Urteil des Verwaltungsgerichtes ist dementsprechend in Rechtskraft erwachsen.

8.8.

Mit Entscheiden vom 24. November 2020 (WBE.2020.314 und WBE.2020.258) hat das Verwaltungsgericht im Verfahren der konkreten Normenkontrolle das Anpassungsdekret als genügende gesetzliche Grundlage für den Eigenmietwertzuschlag geschützt. Die Entscheide des Verwaltungsgerichtes wurden sodann vom Bundesgericht mit Urteilen vom 3. März 2021 (2C_37/2021 und 2C_38/2021) bestätigt. Das Bundesgericht hat die Einhaltung des Grundsatzes der Gewaltenteilung und des Legalitätsprinzips beim Erlass des Anpassungsdekretes bestätigt. Ebenfalls wurde die Zuständigkeit des Grossen Rates in Bezug auf das Anpassungsdekret bejaht. Zudem wurde die Rückrechnung auf die Basis Mai 1998 bei der Festlegung der Eigenmietwerte als zulässig beurteilt. Die pauschalen Zuschläge stünden zudem nicht in Widerspruch zum System der Individualschätzung.

8.9.

Für das Spezialverwaltungsgericht besteht damit keine Veranlassung, von dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes und des Bundesgerichtes ohne zwingende rechtliche Gründe abzuweichen. Da keine solche

Gründe ersichtlich sind, ist zur Begründung somit vollumfänglich darauf zu verweisen. Dementsprechend ist auch der Antrag auf Edition des Normenkontrollbegehrens in Sachen "C." (Rekurs, S. 20) abzuweisen.

9.

9.1.

Die Eigenmietwertbesteuerung entspricht – so mindestens nach der aktuellen Rechtsprechung – dem Rechtsgleichheitsgebot. Sie berücksichtigt die unterschiedlichen (steuerlichen) Auswirkungen des Tatbestands "Wohnen" bei Mieterinnen und Mietern im Vergleich mit Wohneigentümerinnen und Wohneigentümern (vgl. die in Erw. 8.1. erwähnte Rechtsprechung des Bundesgerichtes). Immerhin darf der kantonale Eigenmietwert dabei vom Marktmietwert abweichen.

9.2.

Vorerst ist festzuhalten, dass der Grosse Rat mit dem Anpassungsdekret die Eigenmietwerte auf das verfassungsmässig gebotene Mass anpassen wollte. Im Fokus standen dabei die Eigenmietwerte, welche nach § 30 Abs. 2 StG festgelegt werden. Das ergibt sich einerseits eindeutig aus der Botschaft des Regierungsrates an den Grossen Rat vom 19. August 2015. Andererseits ergibt sich das auch aus dem Anpassungsdekret selbst. Dort wird einleitend ausdrücklich erwähnt, dass sich die Anpassung der Eigenmietwerte auf die "§§ 30 Abs. 2 und 218 Abs. 1 und 3 des Steuergesetzes (StG) vom 15. Dezember 1998" stützt. Das Verwaltungsgericht hat in seinem Entscheid vom 20. September 2016 (vgl. Erw. 8.6.) begründet ausgeführt, dass für die Anpassung der Eigenmietwerte eine genügende gesetzliche Grundlage besteht. Davon ist nachfolgend mit gleicher Begründung auszugehen.

9.3.

Liegt (gestützt auf das Urteil des Verwaltungsgerichtes) mit dem Anpassungsdekret eine genügende gesetzliche Grundlage vor, darf die notwendige Eigenmietwertanpassung vorgenommen werden. Die Einwände des Rekurrenten (insbesondere verspätete Mitteilung der pauschal angepassten Werte, keine Rechtsmittelbelehrung auf der Mitteilung vom 9. Januar 2017) sind damit nicht stichhaltig.

9.4.

Liegt mit dem Anpassungsdekret inklusive Anhang eine genügende gesetzliche Grundlage für die pauschale Eigenmietwerterhöhung vor, wird der Grundsatz der Bestimmtheit der gesetzlichen Grundlage für die Steuererhebung eingehalten. Das Verwaltungsgericht und das Bundesgericht haben die gewählte Korrekturmethode (pauschaler Zuschlag) als zulässig bezeichnet.

9.5.

Für das Anpassungsdekret wurden in Nachachtung von § 218 Abs. 3 StG umfangreiche Mietwertvergleiche vorgenommen (vgl. Botschaft vom 19. August 2015). Der Zuschlag von 9 % für Q. ist damit sachlich begründet.

Die vom Rekurrenten im Rekurs gemachten Marktwertvergleiche vermögen daran nichts zu ändern. Soweit sich der Rekurrent auf einen Marktmietvergleich mit "umliegenden Gemeinden" bezieht, fehlt ohne Weiteres die örtliche Vergleichbarkeit. Es ist nicht einzusehen, inwiefern Mieten für Wohnungen in U., V., W., X., Y. und Mieten für Wohnungen im Kanton Zürich (Z., QQ., QR. an der QS.) mit den Verhältnissen in Q. vergleichbar sein sollten.

Auch die aus "Homegate" für Mietangebote in Q. gezogenen Vergleichspreise sind nicht geeignet, die vom KStA GS dem Anpassungsdekret zu Grunde gelegten Mietwerterhebungen als ungeeignet erscheinen zu lassen, wurde doch dabei nicht auf tatsächlich bezahlte Mieten abgestellt.

9.6.

Das Verwaltungsgericht hat im Normenkontrollverfahren wiederholt ausgeführt, dass "Ausreisser" bei den Eigenmietwerten im Einzelschätzungsverfahren zu korrigieren seien. Zu Recht hat die Steuerkommission Q. deshalb im Einspracheentscheid darauf hingewiesen, dass die massgeblichen Eigenmietwerte von den Steuerpflichtigen nur mit einem Gesuch um Einzelschätzung im Sinne von § 218 Abs. 2 StG an das KStA GS abgeändert werden könnten. Die Grundstückschätzung vom 10. Oktober 2012 wird vom Rekurrenten zwar angezweifelt. Hingegen hat er ausdrücklich auf eine Einzelschätzung verzichtet (Schreiben des Rekurrenten vom 21. Juli 2017). Auf die für diese Schätzung verwendeten gesetzlichen Grundlagen, insbesondere die VBG mit ihren Anhängen, kann daher abgestellt werden. Dementsprechend ist auch ein Zuschlag auf dieser Basis gerechtfertigt.

10.

An diesem Ergebnis ändert auch das Urteil des Verwaltungsgerichtes vom 16. September 2020 (WNO.2019.1) nichts, auch wenn damit § 218 Abs. 3 StG teilweise (der Passus "um mehr als 5 Prozentpunkte" wurde aufgehoben) und das Anpassungsdekret aufgehoben wurden. Diese Korrekturen erfolgten, da der verfassungsmässige Grenzwert für die Erhebung eines Eigenmietwertes von 60 % in jedem Einzelfall, wie die Entwicklung seit der letzten allgemeinen Neuschätzung zeigte, nicht eingehalten werden konnte bzw. unterschritten wurde. Bezüglich des Anpassungsdekretes wurde vom Verwaltungsgericht entschieden, dass es im Sinne einer Übergangsregelung weiter Bestand habe, bis eine verfassungskonforme Regelung an seine Stelle getreten ist. Insofern ist das Anpassungsdekret vorliegend weiter anzuwenden.

11.

Gestützt auf diese Ausführungen ist der Rekurs abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

12.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 350.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'450.00, zu bezahlen.

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, 22. Juli 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann