

3-RV.2021.138

P 59

Urteil vom 21. April 2022

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

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Grundstückschätzung, vom 27. Juli 2021 betreffend Grundstückschätzungen 2017
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

B. ist Eigentümerin der Liegenschaft Q. Parzelle aaa, "XY", mit Adresse X-Weg 34, Q.. Darauf befinden sich ein Einfamilienhaus (Versicherungs Nr. bbb; 116 m²), Büro (Versicherungs Nr. bbb; 31 m²), Autounterstand (Versicherungs Nr. ccc) und Remise (Versicherungs Nr. ddd; nachfolgen "Schopf Nr. ddd").

2.

2.1.

Mit Verfügung vom 30. November 2009 legte das Kantonale Steueramt (KStA), Grundstückschätzung (GS), für die Parzelle aaa (Gebäudenummern bbb und ddd) folgende Werte fest:

unüberbaut m2	Mietwert-Total	Ertragswert	steuerlicher Verkehrswert	Steuerwert	Normmietwert	Eigenmietwert pro Jahr
	5'500 24'753	369'448	75'553 518'555	75'500 444'000	22'761	13'884
Steuerwert ab Steuerperiode 2008 Total Fr.				519'500		
Eigenmietwert ab Steuerperiode 2008 (30.12.2008) Total Fr.						13'884

Als Schätzungsgrund wurde "Abbruch / Teilabbruch / Wiederaufbau (Bestandesänderung)" angegeben.

2.2.

Mit Schreiben vom 9. Januar 2017 wurde A. und B. für die Parzelle aaa (X-Weg 34) die Anpassung des Eigenmietwertes ab 1. Januar 2016 auf CHF 15'411.00 (inkl. gesetzlicher Anpassung von 11 %) und ein unveränderter Vermögenssteuerwert von CHF 519'500.00 mitgeteilt.

2.3.

Mit Verfügung vom 30. April 2020 legte das Kantonale Steueramt (KStA), Grundstückschätzung (GS), für die Parzelle aaa (Gebäudenummern bbb und ddd) folgende Werte fest:

unüberbaut m2	Mietwert-Total	Ertragswert	steuerlicher Verkehrswert	Steuerwert	Normmietwert	Eigenmietwert pro Jahr
	5'500 24'753	79'710 369'448	67'158 512'153	67'100 440'800	5'500 24'753	3'724 16'759
Steuerwert ab Steuerperiode 2017 Total Fr.				507'900		
Eigenmietwert ab Steuerperiode 2017 Total Fr.						20'483

Als Schätzungsgrund wurde "Wechsel von Geschäftsräumen in Wohnräume u. umgekehrt (Nutzungsänderung)" angegeben.

3.

Gegen die Verfügung vom 30. April 2020 erhoben A. und B. Einsprache mit dem

"Antrag:

Die Erhöhung [des Eigenmietwertes] um CHF 5'072 ist zu streichen"

4.

Mit Entscheid vom 27. Juli 2021 hiess das KStA GS die Einsprache teilweise gut. Der Eigenmietwert wurde auf CHF 19'135.00 und der Vermögenssteuerwert ab 2017 auf CHF 511'100.00 festgesetzt.

5.

Den Einspracheentscheid vom 27. Juli 2021 (Zustellung nicht bekannt; Versand am 9. August 2021; Zustellung nach den Angaben im Rekurs am 10. August 2021) haben A. und B. mit Rekurs vom 28. August 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen mit dem

"Antrag:

Die Erhöhung [des Eigenmietwertes] um CHF 3'724 ist zu streichen"

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

6.

Das KStA beantragt die Abweisung des Rekurses.

7.

A. und B. haben eine Replik eingereicht und beantragen,

" den Mietwert für den nicht uns gehörenden Schopf zu streichen und uns auch kein Vermögenswert zu belasten."

8.

8.1.

A. und B. haben aufforderungsgemäss weitere Unterlagen eingereicht.

8.2.

Auf Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichtes hat das Regionale Steueramt R. die Steuerakten der Jahre 2016 und 2017 von A. und B. sowie von E. und F. eingereicht.

9.

9.1.

Das Spezialverwaltungsgericht hat am 21. April 2022 einen Augenschein mit Partei- und Zeugenbefragung durchgeführt (Protokoll der Verhandlung vom 21. April 2022 [nachfolgend: Protokoll]).

9.2.

A. und B. und das KStA GS haben an der Verhandlung eine Vereinbarung über den Anteil an Eigenmietwert und Vermögenssteuerwert abgeschlossen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Einzelschätzung gültig ab der Steuerperiode 2017. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses sind somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG).

2.

2.1.

Im vorliegenden Rekursverfahren ist einzig noch umstritten, ob den Rekurrenten für den Schopf Nr. ddd (Gebäudeversicherungsnummer ddd) auf der der Rekurrentin gehörenden Parzelle aaa in Q. (X-Weg 34) ein Eigenmietwert und ein Vermögenssteuerwert zuzurechnen sind.

2.2.

Das KStA GS hat mit Verfügung vom 30. April 2020 eine Einzelschätzung vorgenommen. Auf dem Schätzungsprotokoll wurde notiert: "Gew. Miete entfällt (Auflösung G. bis 1.1.17 → EMW zusätzlich für Schopf: Lager EG = 90 m², Lager 1. OG = 60 m²) siehe RE Blatt". In der Folge wurden Fremdmieten von CHF 5'500.00 gestrichen. Mit Verfügung vom 30. April 2020 wurde den Rekurrenten für den Schopf ein Eigenmietwert von CHF 3'724.00 und ein Vermögenssteuerwert von CHF 67'100.00 eröffnet.

2.3.

In der Einsprache führten die Rekurrenten aus, es liege kein Wechsel von Geschäftsräumen in Wohnräume oder umgekehrt vor. Das Büro werde seit Jahren und nach wie vor als Geschäftsraum bzw. für Homeoffice benutzt. Die Arbeitgeberin H. AG bezahle dafür jährliche Mietzinsen von CHF 12'000.00, welche in der Steuererklärung deklariert würden. Die Erhöhung des Eigenmietwertes um CHF 5'072.00 sei daher zu streichen.

2.4.

Im Einspracheentscheid wurde vom KStA GS ausgeführt, dem Einsprecher seien am 5. Juli 2021 Details zu den Schätzungen zugesandt und am 12. Juli 2021 ein Telefonat geführt worden. Dabei sei die rechtskräftige Schätzung des Schopfs (Berechnungskolonne Nr. 2) in Frage gestellt worden. Dies werde als Antrag auf Vornahme einer weiteren Einzelschätzung infolge offensichtlich unrichtiger Schätzung bzw. unrichtiger Rechtsanwendung entgegengenommen. Mit dem Rekurrenten sei vereinbart worden, dass die Überprüfung der früheren Schätzungsparameter infolge unrichtiger Schätzung nach § 218 Abs. 2 StG nach Rechtskraft des angefochtenen Einspracheentscheides erfolge.

Weiter wurde unter dem Titel "Überprüfung der Parameter, welche im direkten Zusammenhang mit der Verfügung stehen" festgestellt, dass die Rekurrenten für das Jahr 2017 in der Steuererklärung keinen Mietertrag ausgewiesen hätten. Dieser Sachverhalt habe im Auftrag der Veranlagungsbehörde zu den am 30. April 2020 verfügbaren Werten für den Schopf geführt. Wegen der Selbstnutzung sei der steuerliche Verkehrswert reduziert mit CHF 67'100.00 eröffnet worden.

Das Verwaltungsgericht habe mit Urteil vom 21. August 2013 (WBE.2012.251) entschieden, dass die Beurteilung, ob ein Eigenmietwert voll oder wegen nur teilweiser Selbstnutzung teilweise besteuert werden dürfe, im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu beurteilen sei. Im Einspracheverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017 sei die Besteuerung des Eigenmietwertanteils am Schopf zu entscheiden.

Beim Teil Wohnhaus sei irrtümlich auch für das Büro ein Eigenmietwert (gewerblicher Mietwert von CHF 1'992.00) berücksichtigt worden. Für die Steuerperiode 2017 werde aber dafür unbestrittenermassen ein Mietertrag ausgewiesen, weshalb die bisherigen rechtskräftigen Werte eingesetzt würden (Eigenmietwert CHF 15'411.00, Vermögenssteuerwert CHF 444'000.00). Der Rekurrent sei damit nach Zustellung eines Vorabzuges des Einspracheentscheides nicht einverstanden gewesen.

In der Folge wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen und der Eigenmietwert auf CHF 19'135.00 und der Vermögenssteuerwert auf CHF 511'000.00 festgesetzt.

2.5.

Mit Rekurs führten die Rekurrenten aus, der Eigenmietwert für den Schopf könne nicht nachvollzogen werden. Auch mit dem Vermögenssteuerwert seien sie nicht einverstanden. Der Schopf stehe nicht im Eigentum der Rekurrenten, sondern von E.. Dieser habe den Schopf unter seinen Vermögenswerten aufgeführt. Der Schopf könne dementsprechend nicht an diesen vermietet werden, obwohl er auf der Parzelle der Rekurrentin stehe. Dieser Sachverhalt sei dem Gemeindesteueramt schon mehrmals mitgeteilt worden.

2.6.

In der Vernehmlassung wurde geltend gemacht, die Schätzung des Schopfes sei auf Meldung des Regionalen Steueramtes R. vorgenommen worden. Gemäss dieser Meldung sei der Schopf Nr. ddd ab der Steuerperiode 2017 nicht mehr vermietet worden. Auf der Basis eines Normmietwertes von CHF 5'500.00 sei ein Eigenmietwert von CHF 3'724.00 berechnet worden. Bei Eigennutzung sei der Vermögenssteuerwert von CHF 75'000.00 auf CHF 67'100.00 reduziert worden. In welchem Umfang ein Eigenmietwert besteuert werde, sei im Veranlagungsverfahren durch die Steuerkom-

mission zu prüfen. Im Grundbuch werde die Rekurrentin als Alleineigentümerin des Schopfs auf dem Grundstück ausgewiesen. Darauf sei abzustellen.

2.7.

Mit der Replik wurde in Ergänzung der bisherigen Ausführungen von den Rekurrenten ausgeführt, der Schopf sei im Jahr 2008 nach Abbruch des bestehenden hundertjährigen Schopfes durch E. und F. neu erstellt worden. Für das Mitbenützungsrecht der Rekurrenten – Lagerung einer Kleinmenge Holz – sei die Bauparzelle gemäss separater Vereinbarung kostenlos zur Verfügung gestellt worden. Im Schopf seien die landwirtschaftlichen Maschinen von E. eingestellt. Der 2008 erstellte Schopf stehe im Eigentum von E. und F.. Diese hätten den Schopf in den Steuererklärungen ab 2008 unter den Vermögenswerten deklariert. Das Regionale Steueramt habe die Deklaration des Schopfes in der Steuerveranlagung gestrichen. Es wurde auf die Bemerkungen von E. zum Liegenschaftsverzeichnis vom 3. Juni 2020 (Beilage zur Steuererklärung 2019) und auf die Abweichungsbegründung verwiesen.

Die Schätzung des Eigenmietwertes des Schopfes sei "ohne Begleitung" durch die Rekurrenten erfolgt, weshalb die Begründung für den Eigenmietwert (Erhöhung) und für den Vermögenssteuerwert nicht nachvollzogen werden könne. Eine Überprüfung vor Ort habe trotz anderslautenden Ausführungen im Einspracheentscheid nicht stattgefunden. Der Schätzer des KStA GS, I., habe mit Schreiben vom 12. Juli 2021 und am Telefon versprochen, einen Augenschein durchzuführen. Die Rekurrenten machen damit eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend.

Der Schopf sei auch ab 2017 nicht vermietet gewesen. Eine Nutzungsänderung habe seit der Erstellung im Jahr 2008 nie stattgefunden.

2.8.

In der Verhandlung hat der Vertreter des KStA GS dupliziert und im Wesentlichen an den bisherigen Ausführungen festgehalten (Protokoll).

3.

3.1.

Die Rekurrenten machen vorerst geltend, entgegen anderslautender Zusagen des Schätzers des KStA GS und der Ausführungen im Einspracheentscheid sei kein Augenschein durchgeführt worden. Weiter wurde in der Replik auf mit dem Schätzer geführte Telefongespräche (insbesondere Telefon vom 12. Juli 2020; im Einspracheentscheid ist von einem Telefonat vom 9. Juli 2020 die Rede) hingewiesen.

3.2.

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

Im Einspracheentscheid wird eine telefonische Kontaktaufnahme mit dem Rekurrenten vom 9. Juli 2020 (der Rekurrent geht von einem Telefon vom 12. Juli 2020 aus) erwähnt. Der Rekurrent macht unter anderem geltend, es sei ein Augenschein im Einspracheverfahren verlangt und vom Schätzer I. zugesichert worden. In den Akten finden sich keinerlei Aufzeichnungen über ein Telefongespräch vom 9. Juli oder 12. Juli 2020. Vorliegend wurde die Protokollführungspflicht offensichtlich verletzt.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Seine Verletzung führt ungeachtet der Erfolgsaussichten des Rekurses in der Sache selbst grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Eine Heilung in einem Rechtsmittelverfahren ist nur ausnahmsweise möglich; dies hängt namentlich von der Schwere und Tragweite der Gehörsverletzung sowie davon ab, ob die Rechtsmittelinstanz den angefochtenen Entscheid in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht frei überprüfen kann (vgl. VGE vom 7. Juni 2000 [BE.98.00103]).

Vorliegend wird trotz Fehlens der gebotenen Aufzeichnungen – letztmals – auf eine Rückweisung an die Vorinstanz verzichtet, zumal das Spezialverwaltungsgericht auch einen Augenschein durchgeführt hat.

3.3.

3.3.1.

Die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise müssen abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen (§ 174 StG). Der Anspruch des Steuerpflichtigen auf Abnahme solcher Beweismittel ist Ausfluss des rechtlichen Gehörs. Er besteht indessen nicht unbeschränkt, sondern unter der Voraussetzung, dass das beantragte Beweismittel geeignet ist, eine für die Veranlagung wesentliche Behauptung zu erhärten. Ein Verzicht ist insbesondere dann geboten, wenn die Abnahme von Beweisen in Frage steht, die sich von vornherein als untauglich erweisen. Diese sog. antizipierte Beweiswür-

digung ist zulässig, bedarf allerdings jeweils einer genügenden Begründung (VGE vom 28. Juli 2011 [WBE.2011.39] mit Hinweis auf AGVE 2003 S. 312).

3.3.2.

Der Steuerpflichtige ist berechtigt, eine Vorladung vor die Veranlagungsbehörde zu verlangen, ihr von sich aus Beweismittel vorzulegen und dabei seine Steuererklärung zu vertreten (§ 190 Abs. 2 StG). Eine Verhandlung ist erst dann durchzuführen, wenn die Steuerbehörde sich auf Grund von schriftlichen Unterlagen und Belegen ein möglichst umfassendes Bild gemacht hat und somit in der Lage ist, zusätzliche Abklärungen an der Verhandlung gezielt vorzunehmen (AGVE 1990, 197 f.). Wird eine Vorladung verlangt, so ist dem Antrag in ständiger Praxis stattzugeben. Über ein Vorladungsbegehren dürfen sich die Steuerbehörden auch dann nicht hinwegsetzen, wenn sie die Auffassung vertreten, dem Steuerpflichtigen sei während des bisherigen Schriftenwechsels ausreichend Gelegenheit geboten worden, sich zu den streitigen Punkten zu äussern, oder wenn von der Verhandlung kein positives Ergebnis erwartet wird (RGE vom 23. Juni 2005 [3-RV.2005.50026]; RGE vom 10. Dezember 1998 [K 4417/P 273] mit Hinweisen). Diese Regel gilt auch für das Schätzungsverfahren (§ 219 Abs. 2 StG und § 220 Abs. 2 StG).

3.3.3.

Vorliegend machen die Rekurrenten geltend, ihnen sei im Einspracheverfahren ein Augenschein zugesichert worden. Festzustellen ist jedoch, dass sich ein schriftliches Begehren auf Vorladung bzw. Augenschein der Einsprache nicht entnehmen lässt. Es fehlt damit am Nachweis eines Vorladungsbegehrens bzw. an einem Begehren auf einen Augenschein. Daran ändert auch die unterlassene Protokollierung des Telefongesprächs nichts. Ein Augenschein ist nach dem Gesagten auch nur dann vorzunehmen, wenn er von den Steuerpflichtigen ausdrücklich verlangt wird, oder sich aufgrund der Beweislage gebietet.

4.

4.1.

Es ist unbestritten, dass für den Schopf Nr. ddd ein Eigenmietwert und ein Vermögenssteuerwert zu versteuern ist. Die Rekurrenten machen geltend, sie seien zwar Landeigentümer, der Schopf Nr. ddd gehöre aber E. und F.. Aus diesem Grund müssten sie weder einen Eigenmietwert noch einen Vermögenssteuerwert versteuern. Sie stützen sich dabei einerseits auf die aktenkundige Vereinbarung vom 3. Mai 2008 und auf die bisherige Praxis der Steuerbehörden.

4.2.

Die Rekurrenten als "Landeigentümer" und E. und F. als "Bauherr" haben betreffend "Umbau Schopf X-Weg, Gebäude Nr. eee (AVA) Q." die Vereinbarung vom 3. Mai 2008 mit folgendem Wortlaut abgeschlossen:

"Ausgangslage

Der Schopf am X-Weg 34 ist über 100 Jahre alt. Teilweise sind die Ziegel defekt, die Balken morsch und die Bretterwand kaputt.

F. und E. sowie die J. GmbH suchen eine Liegenschaft für ihre landwirtschaftlichen Maschinen und Geräte und Fahrnishaft.

Vereinbarung

Die beiden Parteien vereinbaren, dass F. und E. den bestehenden Schopf entfernen und als Eigentümer einen neuen Schopf finanzieren. B. und A. stellen das Grundstück dazu zur Verfügung. Es erfolgt kein Geldfluss weder für Eigentum noch für Unterhalt. Versichert ist der Schopf bei AGV (heute mit Fr. 17'000). Die Anpassung der Versicherungssumme wird nach Fertigstellung durch A. veranlasst. Fr. 4'000 werden durch A. bezahlt, gem. Offerte G. vom 16.4.07.

Nutzung

E., G. und A. benutzen den umgebauten Schopf gemeinsam. Für Ordnung in und ums Gebäude ist A. zuständig. In den nächsten 25. Jahren erfolgt keine Umnutzung des Grundstückes bzw. des Schopfes durch A.. Spätestens nach 25 Jahren erfolgt der Eigentumsübergang an B. und A..

Änderung der Vereinbarung

Änderungen bedürfen der Schriftform."

4.3.

4.3.1.

In der Folge reichten E. und F. als "Bauherr, evtl. Bevollmächtigter" und die Rekurrenten als "Grundeigentümer" das Baugesuch vom 18. Juli 2008 für den Abbruch und den Neubau eines Schopfes ("Brandversicherungsnummer eee" [korrigiert ddd]) ein. Als Projektverfasser zeichnete die J. GmbH (E. und "K."), als verantwortlicher Bauleiter "K.". Die Bausumme wurde mit CHF 60'000.00 angegeben.

4.3.2.

Der Gemeinderat Q. bewilligte an der Sitzung vom 22. September 2008 das Baugesuch.

4.4.

4.4.1.

Mit der Steuererklärung 2016 deklarierten die Rekurrenten einen Steuerwert von CHF 446'400.00, einen Eigenmietwert von CHF 15'411.00 (gemäss Mitteilung der Eigenmietwertanpassung vom 9. Januar 2017) und Mietzinsen von CHF 12'000.00. Mit E-Mail vom 15. Januar 2018 führte der Rekurrent aus, die Miete von CHF 12'000.00 werde von seiner Arbeitgeberin H. AG für die Benützung seines Büros (Homeoffice) in Q. bezahlt. Für das Jahr 2017 wurden die gleichen Werte deklariert. Die Rekurrenten deklarierten damit in den Jahren 2016 und 2017 insbesondere keinen Eigenmietwert für den Schopf Nr. ddd.

4.4.2.

In der Steuererklärungen 2016 und 2017 verneinten E. und F. für den "Schopf Nr. ccc/X-Weg Q." eine Selbstnutzung. Sie gaben in den Steuererklärungen als Baujahr das Jahr 2011 an und deklarierten einen Vermögenssteuerwert von CHF 50'000.00. Im Jahr 2016 wurden Mietzinseinnahmen von CHF 2'500.00, im Jahr 2017 von CHF 0.00 angegeben.

4.4.3.

Die Steuerbehörden führten in den Steuererklärungen 2016 und 2017 von E. und F. Veranlagungsnotizen an. 2016 wurde ausgeführt "wird von A. versteuert, da Schopf auf seinem Land steht. Miete daher bei Y-Strasse erfasst", 2017 "Keine Mietzinseinnahmen ab 01.01.2017 mehr, da die G. GmbH liquidiert wurde. Gem. Tel. 15.06.18 mit Herr L.". Weiter wurde die Notiz um den gleichen Wortlaut wie 2016 eingesetzt ergänzt.

4.4.4.

In der Abweichungsbegründung zur Steuerveranlagung 2017 von E. und F. wurde von den Steuerbehörden betreffend Schopf ausgeführt:

"Liegenschaftswert:
Der Schopf Nr. ccc, X-Weg in Q. wird von A. versteuert."

Anlässlich der Augenscheinverhandlung gab E. an, den Autounterstand mit der Nr. ccc nie benützt oder gemietet zu haben (vgl. Protokoll). Insofern handelt es sich bei der unzutreffend angegebenen Gebäudenummer um ein Schreibversehen.

4.4.5.

In den "Bemerkungen zum Liegenschaftenverzeichnis – Liegenschaft 5 (Beilage zur Steuererklärung 2019) vom 3. Juni 2020 wurde von E. ausgeführt:

"Auf dem Formular Veranlagungsdetails zur Steuerveranlagung 2017, welches wir kürzlich erhalten haben [Veranlagungsverfügung 2017 vom 22. Mai 2020], wurde uns mitgeteilt, dass der Schopf/Remise am X-Weg 34 von A. versteuert wird. Das ist für uns unverständlich, da kein Besitzerwechsel stattgefunden hat und der Schopf immer von uns versteuert wurde."

5.

5.1.

Das KStA GS hat mit Verfügung vom 30. April 2020 eine Änderungsschätzung vorgenommen und die Verfügung vom 30. November 2009 abgeändert. Als Schätzungsgrund wurde "Wechsel von Geschäftsräumen in Wohnräume u. umgekehrt (Nutzungsänderung)" angegeben. Im Einspracheentscheid wurde dann festgestellt, dass "irrtümlich auch für das Büro (bisher als gewerblicher Mietwert von CHF 1'992) ein Eigenmietwert berücksichtigt wurde. Für diese Nutzung wird in der Steuerperiode 2017

unbestritten ein Mietvertrag ausgewiesen. Hier werden wieder die bisherigen rechtskräftigen Werte eingesetzt (Eigenmietwert CHF 15'411, Steuerwert CHF 444'000). Die mit dem 'Wechsel von Geschäftsräumen in Wohnräume u. umgekehrt (Nutzungsänderung)' begründete Änderungsschätzung wurde damit wieder aufgehoben." Eine "Unrichtigkeitsschätzung" nach § 218 Abs. 2 StG wurde ausdrücklich nicht vorgenommen.

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.

5.3.1.

Das KStA GS hat mit dem Einspracheentscheid die mit Verfügung vom 30. April 2020 vorgenommene Nutzungsänderung in Bezug auf den Wechsel von "Geschäftsräumen in Wohnräume" rückgängig gemacht. Ein Zusammenhang mit dem Schopf Nr. ddd ergibt sich daraus nicht. Im Sinne einer Änderungsschätzung wurde einzig der Vermögenssteuerwert, welcher bereits am 30. November 2009 verfügt worden war, an eine Selbstnutzung angepasst.

5.3.2.

Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichtes hat sich an der Nutzung des Schopfes Nr. ddd seit der Schätzung vom 30. November 2009 zwar nichts geändert. Nachdem vom KStA GS offensichtlich neu davon ausgegangen wurde, dass die Rekurrenten für den Schopf Nr. ddd wegen einer bestehenden Selbstnutzung auch einen Eigenmietwert zu versteuern hätten, wurde – mangels Veränderung der Verhältnisse seit der Schätzung vom 30. November 2009 in Bezug auf den Eigenmietwert tatsächlich und entgegen anderslautender Ausführungen im Einspracheentscheid eine Einzelschätzung wegen offensichtlicher Unrichtigkeit vorgenommen.

5.3.3.

Grundsätzlich sollte eine Einzelschätzung wegen einer massgebenden Änderung nicht zu einer Einzelschätzung wegen offensichtlicher Unrichtigkeit ausgedehnt werden (VGE vom 21. Dezember 2005 [WBE.2003.330]). Da das KStA GS jedoch effektiv eine solche vorgenommen hat, ist auch eine entsprechende Prüfung vorzunehmen.

6.

6.1.

Bevor auf die Eigenmietwertfrage und die Zurechnung eines Vermögenssteuerwertes überhaupt eingegangen werden kann, ist vorerst zu prüfen, welcher Art das Nutzungsverhältnis bezogen auf den Schopf Nr. ddd war. Es ist unbestritten, dass der Vermögenssteuerwert bei einer Nutzniessung – zusammen mit dem Eigenmietwert – bei Selbstnutzung vom Nutzniesser zu versteuern ist.

6.2.

6.2.1.

Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen (§ 46 Abs. 1 StG). Für die Zurechnung von Sachen und Rechten zum Vermögen einer steuerpflichtigen Person ist massgebend, dass diese zivilrechtlich und wirtschaftliche Eigentümerin ist und ihr auch die Verfügungsgewalt darüber zusteht (RGE vom 26. Februar 2009 [3-RV.2007.196]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 46 StG N 13). Allein für Nutzniessungsvermögen, welches der nutzniessenden Person zugerechnet wird, besteht eine abweichende Regelung (§ 46 Abs. 2 StG). Der Nutzniesser hat zudem alle Einkünfte aus der Nutzniessung zu versteuern (§ 30 Abs. 1 lit. a StG).

6.2.2.

Die Nutzniessung verleiht dem Berechtigten grundsätzlich den vollen Genuss des Gegenstandes (Art. 745 Abs. 2 ZGB). Dieser hat das Recht auf den Besitz, den Gebrauch und die Nutzung der Sache (Art. 755 Abs. 1 ZGB). Die Nutzniessung stellt ein beschränktes dingliches Recht dar, welches dem Berechtigten eine teilweise Beherrschung der Sache gestattet. Der gewöhnliche Unterhalt geht zu Lasten des Nutzniessers. Dieser hat

grundsätzlich diejenigen Lasten zu tragen, die seinem Nutzen aus der Sache entsprechen (vgl. Art. 764 Abs. 1 und Art. 765 Abs. 1 ZGB). Lasten, die nicht mit dem Ertrag und dem Genuss der Sache durch den Nutzniesser zusammenhängen, trägt der Eigentümer (Art. 765 Abs. 3 ZGB). Die Regelungen betreffend Lastenverteilung am Nutzniessungsobjekt sind dispositiver Natur (Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 3. Auflage, Basel 2007, Art. 764 ZGB N 1 ff.; Art. 765 ZGB N 1 ff.). Die Begründung der Nutzniessung an Grundstücken erfolgt mittels öffentlich beurkundetem Vertrag und Grundbucheintrag (Art. 657 Abs. 1 ZGB; Art. 746 Abs. 1 ZGB; zum Ganzen: Tuor/Schnyder/Schmid/Rumo-Jungo, a.a.O., S. 951 ff.).

6.2.3.

Im vorliegenden Fall liegt weder eine Miete, noch eine Pacht vor. Wie das KStA GS in seiner Vernehmlassung sodann korrekt festhält, wurde die behauptete Nutzniessung am Schopf Nr. ddd nicht, wie es für deren zivilrechtliche Gültigkeit erforderlich wäre, in das Grundbuch eingetragen, ebenso wenig ein Baurecht. Geprüft werden kann daher nur, ob von einer faktischen Nutzniessung auszugehen ist.

6.3.

6.3.1.

Als Nutzniessung gelten im Steuerrecht auch die nutzungsähnlichen Verhältnisse. Die sogenannte faktische Nutzniessung wird daher ebenfalls als Nutzniessung anerkannt. Eine faktische Nutzniessung liegt vor, wenn das Nutzniessungsrecht ohne rechtliche Verpflichtung auf Grund der wirtschaftlichen Verhältnisse übereinstimmend zwischen Eigentümer und Nutzniesser besteht oder tatsächlich aus konkludenter Handlung abzuleiten ist (VGE vom 20. Oktober 2004 [BE.2004.00152]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 46 StG N 24). Die "faktische Nutzniessung" wurde in der Rechtsprechung anerkannt in Fällen, wo ein Ehemann und Liegenschaftsbesitzer verstarb, Ehefrau und Kinder hinterliess und die Erbschaft nicht geteilt wurde, die überlebende Ehefrau aber auch keine ausdrückliche Wahlerklärung zwischen Eigentumsviertel und Nutzniessungshälfte abgab (Art. 462 Abs. 1 ZGB in der vor 1988 geltenden Fassung), aber in der Liegenschaft wohnen blieb (VGE vom 20. Oktober 2004 [BE.2004.00152], in welchem dem Sohn vor Abschluss des Kaufvertrages bzw. vor Übergang von Nutzen und Schaden die Möglichkeit zur Renovation der Liegenschaft gegeben wurde). Eine generelle Ausdehnung dieser Rechtsprechung auf weitere Fälle wurde vom Verwaltungsgericht im genannten Entscheid abgelehnt. Allerdings wurde ausgeführt, dass aufgrund langjähriger, unveränderter Nutzung einer Liegenschaft durchaus von einer faktischen Nutzniessung gesprochen werden könne, dies insbesondere wenn der Sachverhalt seitens der Steuerbehörden und der Steuerpflichtigen während Jahren übereinstimmend wie eine Nutzniessung behandelt worden sei (SGE vom 18. September 2014 [3-RV.2014.60/61]).

6.4.

Das Verwaltungsgericht hat sich in seinem Entscheid vom 8. Juni 2015 (WBE.2014.383) in den Erwägungen teilweise auf den Entscheid des Spezialverwaltungsgerichtes vom 18. September 2014 (3-RV.2014.60/61) bezogen und zur Nutzung und Nutzniessung von Liegenschaften wie folgt geäußert:

"2.2.2.

Wie das Spezialverwaltungsgericht zutreffend dargelegt hat (angefochtener Entscheid, Erw. 10.4.1.), sind im Steuerrecht auch nutzniessungsähnliche Verhältnisse zu beachten. Kommen solche Verhältnisse wirtschaftlich betrachtet einer Nutzniessung gleich, besteht kein Grund, darauf nicht auch die entsprechenden steuerrechtlichen Regeln betreffend die Nutzniessung zur Anwendung zu bringen. Die sog. faktische Nutzniessung wird somit auch im Steuerrecht anerkannt

(...)

2.2.4.

Das Spezialverwaltungsgericht gibt im angefochtenen Entscheid zutreffend die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts wieder, das in Fällen, da die überlebende Ehefrau in der Liegenschaft wohnen blieb, eine faktische Nutzniessung angenommen hat (vgl. angefochtener Entscheid, Erw. 10.4.1. unter Hinweis auf das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 20. Oktober 2004 [WBE.2004.152]). Das Spezialverwaltungsgericht hat indessen ebenso zutreffend darauf hingewiesen, dass es das Verwaltungsgericht abgelehnt hat, diese Rechtsprechung generell auf weitere Fälle auszudehnen. Daran ist festzuhalten. Das Steuerrecht als Massensachverhalt ist darauf angewiesen, an leicht erkennbare und eruierbare Tatsachen anknüpfen zu können. Das muss umso mehr gelten, wenn es um die Festlegung von Schätzwerten von Liegenschaften geht. Für solche Werte ist eine gewisse Beständigkeit in zeitlicher Hinsicht unverzichtbar. Es ginge offensichtlich zu weit, wenn die Steuerbehörden, gegebenenfalls noch mit Durchführung eines Augenscheins, in jeder Steuerperiode abklären müssten, wie genau sich die Nutzungsverhältnisse in einer von Miteigentümern gemeinsam genutzten Liegenschaft entwickelt haben (das Gleiche muss im Übrigen auch für die Einräumung und Ausübung von Wohnrechten gelten, wie das Spezialverwaltungsgericht im angefochtenen Entscheid ebenfalls zutreffend ausführt; vgl. angefochtener Entscheid, Erw. 7.2.3.). Ergeben sich Verschiebungen in der Nutzung einer Liegenschaft, die von der ursprünglichen Rechtsgestaltung abweichen, ist daher, damit diese steuerlich anerkannt werden können, zu fordern, dass die Änderungen leicht erkennbar (z.B. weil eine entsprechende abweichende Nutzungsordnung im Grundbuch angemerkt wurde) und langfristig angelegt sind. Das muss im Hinblick auf die Wohnnutzung von Liegenschaften auch deshalb gelten, weil insoweit selbst bei Vornahme eines Augenscheins erhebliche Unsicherheiten verbleiben können ("Arrangements" hinsichtlich der Wohnnutzung sind im Hinblick auf behördliche Augenscheine in der Regel einfach zu bewerkstelligen). Faktische Nutzniessungen sind daher in der Veranlagungspraxis nur dann anzunehmen, wenn klare entsprechende Vereinbarungen vorliegen und/oder eine langjährige, unveränderte Nutzung nachgewiesen werden kann. Dies ist hier indessen auch nach dem Ergebnis des vom Spezialverwaltungsgericht durchgeführten Augenscheins nicht der Fall. (...)"

7.

7.1.

Auf der einen Seite ist festzustellen, dass die Angaben der Rekurrenten im Rekurs im Vergleich mit der eingereichten Vereinbarung vom 3. Mai 2008 nicht kongruent sind. So ergibt sich etwa aus der Vereinbarung, dass der neue Schopf nicht allein von E. und F., sondern im Umfang von CHF 4'000.00 von den Rekurrenten mitfinanziert wurde. Das spricht gegen eine vollumfängliche faktische Nutzniessung durch E. und F..

Des Weiteren liegt die tatsächliche Nutzung nicht ausschliesslich bei E. bzw. bis zu deren Auflösung bei der J. GmbH. Die Rekurrenten haben zum einen selber ausgeführt, dass sie den Schopf Nr. ddd in einem gewissen Umfang nutzten und nutzen. Insofern muss auf jeden Fall von einer teilweisen Eigennutzung des Schopfs mit Anrechnung von Anteilen am Eigenmietwert und am Vermögenssteuerwert ausgegangen werden.

7.2.

Auf der anderen Seite ist festzustellen, dass E. und F. jahrelang einen Vermögenssteuerwert für einen Schopf am X-Weg 34 in Q. in ihren Steuerklärungen eingesetzt haben und diese Deklaration bis 2016 von den Steuerbehörden akzeptiert wurde. Die Deklaration bezog sich jedoch auf den Autounterstand mit der Nr. ccc. Anlässlich der Augenscheinverhandlung gab E. glaubhaft an, den Autounterstand mit der Nr. ccc nie benützt oder gemietet zu haben (vgl. Protokoll). Insofern handelt es sich bei der unzutreffend angegebenen Gebäudenummer um ein Schreibversehen. Darüber hinaus hat E. von der J. GmbH (bis zu deren Auflösung) offenbar CHF 2'500.00 vereinnahmt, welche in der Liegenschaftsrechnung Y-Strasse, R., verbucht wurden. Bei der Ermittlung des Vermögenssteuerwertes des Schopfes Nr. ddd wurde von einem Mietwert-Total von CHF 5'500.00 ausgegangen. Der Eigenmietwert für den Schopf Nr. ddd wurde mit CHF 3'724.00 verfügt.

7.3.

Am Augenschein hat sich gezeigt, dass der Schopf Nr. ddd im Erdgeschoss nahezu vollumfänglich (Ausnahme: Lagerung von Holz und wenige Blumen) von E. und F. genutzt wird (v.a. für das Einstellen von Traktor und landwirtschaftlichen Maschinen). Im Obergeschoss ergibt sich jedoch eine nahezu ausschliessliche Nutzung für die Nebenerwerbstätigkeit der Rekurrentin als Floristin ("Blumenkünstlerin"). An der Verhandlung wurde ausgeführt, die aktuelle Nutzung entspreche der bisherigen Nutzung (Protokoll).

7.4.

Am Augenschein haben sich das KStA und die Rekurrenten auf folgende Nutzungsaufteilung für den Schopf Nr. ddd verständigt:

- "1. Die Rekurrenten und E. anerkennen den EMW (100 %) von CHF 3'724.- und den Vermögenssteuerwert von CHF 67'100.- als richtig an.
2. Die Rekurrenten, E. und das KStA stimmen einer approximativen Aufteilung von 30 % Rekurrenten und 70 % E. und F. zu.
3. Die Schätzungen gelten für die Rekurrenten und E. und F. mit Wirkung ab 1.1.2017."

7.5.

Das Spezialverwaltungsgericht erachtet die Vereinbarung gestützt auf das Ergebnis des Augenscheines als den tatsächlichen Verhältnissen angemessen. Die vereinbarten Werte (Eigenmietwertanteil und Anteil am Vermögenssteuerwert) liegen im gesetzlich vorgegebenen Rahmen.

8.

Dementsprechend ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Der Eigenmietwert wird auf CHF 1'117.00 (30 % von CHF 3'724.00) und der Vermögenssteuerwert auf CHF 20'100.00 (30 % von CHF 67'100.00) festgesetzt.

9.

Die E. und F. betreffenden Schätzwerte für den Schopf Nr. ddd (Anteil am Eigenmietwert und am Vermögenssteuerwert) werden mit Wirkung ab 1. Januar 2017 vom KStA GS mit separater Verfügung eröffnet.

10.

Gemessen an ihren Anträgen obsiegen die Rekurrenten damit zu 70 %. Sie haben daher 30 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses werden der ab 1. Januar 2017 massgebliche Eigenmietwert für den Schopf Nr. ddd auf CHF 1'117.00 und der Vermögenssteuerwert auf CHF 20'100.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahren, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 200.00, der Kanzleigebühr von CHF 220.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 520.00, zu 30 % mit CHF 156.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Rekurrenten (mit Kopie der Vereinbarung vom 21. April 2022)
das Kantonale Steueramt (mit Kopie der Vereinbarung vom 21. April 2022)
das Regionale Steueramt R.

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]; §§ eee, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 21. April 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard