

3-RV.2021.55

P 153

Urteil vom 21. Oktober 2021

<u>Besetzung</u>	Präsident Heuscher Richter Senn Richter Herzog Gerichtsschreiberin Bernhard
------------------	--

<u>Rekurrent 1</u>	A. _____
--------------------	-----------------

<u>Rekurrentin 2</u>	B. _____
----------------------	-----------------

<u>Gegenstand</u>	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 17. März 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016
-------------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

A. und B. waren im Jahr 2016 Gesamteigentümer des Grundstücks Nr. aaa, Einfamilienhaus mit Wintergarten, an der X-Strasse in Q. (E-GRID bbb; nachfolgend: Liegenschaft X-Strasse).

1.2.

A. war im Jahr 2016 als Mitglied der Erbengemeinschaft der E. bis zum 16. November 2016 Gesamteigentümer (Anteil 25 %) des Grundstückes Nr. ccc, Wohnhaus mit Garage, C, in Q. (nachfolgend: Liegenschaft C).

2.

2.1.

Mit Mitteilung des Kantonalen Steueramtes (KStA), Sektion Grundstücksschätzungen (GS), vom 21. September 2004 ("Handänderung") wurden A. und B. für die Liegenschaft X-Strasse ein Eigenmietwert von CHF 13'688.00 (gültig ab 1. Juli 2004) und ein Vermögenssteuerwert von CHF 522'400.00 bekannt gegeben.

2.2.

2.2.1.

Mit Verfügung vom 30. Juni 2015 wurde A. und B. für die Liegenschaft C ein Vermögenssteuerwert von CHF 159'775.00 (Steuerwertanteil 25 %) gültig ab Steuerperiode 2014 eröffnet (Schätzungsgrund: "Wechsel von selbstgenutzt zu Fremdnutzung u. umgekehrt [Nutzungsänderung]").

2.2.2.

Mit Einspracheentscheid vom 9. Dezember 2015 wurde die Einzelschätzung vom 30. Juni 2015 aufgehoben. Der Eigenmietwert pro Jahr wurde auf CHF 17'796.00 "zurückgesetzt" und der Steuerwert per 2014 auf CHF 593'600.00 (100 %) reduziert.

2.3.

Je mit Schreiben vom 9. Januar 2017 wurden A. und B. die vom Grossen Rat am 24. November 2015 beschlossenen Anpassungen der Eigenmietwerte der Liegenschaft X-Strasse und der Liegenschaft C um 14 % mitgeteilt. Der Eigenmietwert für die Liegenschaft X-Strasse wurde dabei mit Wirkung ab der Steuerperiode 2016 von CHF 13'688.00 auf CHF 15'604.00 und derjenige für die Liegenschaft C von CHF 4'449.00 auf CHF 5'072.00 erhöht.

2.4.

Mit Schreiben vom 29. Januar 2017 nahm A. zum Informationsschreiben des KStA vom 9. Januar 2017 und zu den mitgeteilten Eigenmietwerterhöhungen Stellung. Er wies darauf hin, dass die Liegenschaft C im Jahr 2016 verkauft worden sei.

3.

Mit Verfügung vom 16. Dezember 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 101'000.00 (davon CHF 18'600.00 Beteiligungsertrag; satzbestimmendes Einkommen CHF 101'000.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 837'000.00 veranlagt. Dabei wurden in Abweichung von der Selbstdeklaration für die Liegenschaft X-Strasse ein Eigenmietwert von CHF 15'604.00 und für die Liegenschaft C ein Eigenmietwert (1. Januar bis 16. November 2016) von CHF 4'452.00 (je inkl. Zuschlag von 14 %) erfasst.

4.

Gegen die Verfügung vom 16. Dezember 2019 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 21. Dezember 2019 Einsprache mit dem Antrag:

"Der Eigenmietwert für die Liegenschaft X-Strasse ist zu korrigieren, der richtige Wert ist 13688.00. Der Wert gilt für 2016 und 2017.

Der Eigenmietwert für die Liegenschaft C ist zu korrigieren, der richtige Wert ist 3906.00 (17796.00 verteilt auf 4 Erben, anteilig bis 16.11.2016). Der Wert gilt für das Jahr 2016."

5.

5.1.

Mit Schreiben vom 6. Januar 2021 nahm das KStA GS zur Einsprache Stellung.

5.2.

A. und B. äusserten sich dazu mit Stellungnahme vom 9. Januar 2021 mit dem Antrag:

"Eine Einzelschätzung der beiden Objekte ist weder möglich noch erwünscht!
Bei beiden Objekten sind die verfügbaren Werte zu belassen und in der Steueranmeldung (gemäss Einsprache) zu übernehmen"

6.

Mit Entscheid vom 17. März 2021 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Dabei wurde an der Korrektur des Eigenmietwertes für die Liegenschaft X-Strasse gemäss Anpassungsdekret festgehalten, für die Liegenschaft C jedoch "aus verfahrensökonomischen

Gründen" der bisherige Eigenmietwert von CHF 3'906.00 (anteilmässig 1. Januar bis 16. November 2016) eingesetzt.

7.

Den Einspracheentscheid vom 17. März 2021 (Zustellung am 19. März 2021) haben A. und B. mit Rekurs vom 16. April 2021 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen mit dem

"Antrag

1. Die Steuerveranlagung 2016 ist zu korrigieren, bei der Liegenschaft X-Strasse ist der vom Kanton verfügte Eigenmietwert von 13'688.- einzusetzen.
2. (...).
3. Gestützt auf § 95 Abs. 2 der Kantonsverfassung des Kantons Aargau ist das Dekret zur Erhöhung des Eigenmietwertes (651.140) einer inzidenten Normenkontrolle zu unterziehen. Dabei soll:
 - a. dem Dekret infolge Verfassungswidrigkeit die Anwendung (ex nunc) versagt werden.
 - b. geprüft werden, ob bestehende, individuelle Verfügungen pauschal abstrakt geändert werden können, ohne dass Rechtsmittel gewährt werden."

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

8.

Das Gemeindesteueramt Q. und das KStA beantragen die Abweisung des Rekurses.

9.

A. und B. haben eine Replik erstattet.

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.

2.1.

Die Rekurrenten führen in der Replik aus, der aargauische Eigenmietwert müsse verfügt werden. Indem die Vorinstanz nicht in der Lage sei, die Argumentation der Rekurrenten hinsichtlich Verfassungs- und Gesetzeswidrigkeit des Anpassungsdekretes zu widerlegen, werde der Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Damit wird eine Verletzung der Begründungspflicht geltend gemacht.

2.2.

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, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

2.3.

Die Steuerkommission Q. hat den von ihr vertretenen Standpunkt im angefochtenen Einspracheentscheid entgegen der Auffassung der Rekurrenten genügend klar begründet. Insbesondere wurde die Frage, ob das Anpassungsdekret als rechtliche Grundlage für eine pauschale Erhöhung der Eigenmietwerte für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 genügt, beantwortet. Damit wurde auch auf die Frage betreffend Eröffnung der pauschalen Erhöhung der Eigenmietwerte mit Verfügung oder Mitteilung eingegangen. Die Begründungspflicht wurde nicht verletzt. Ob die Begründung in materieller Hinsicht richtig oder falsch ist, muss unter dem Aspekt des rechtlichen Gehörs nicht entschieden werden. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

3.

3.1.

Mit der Stellungnahme des KStA GS vom 6. Januar 2021 wurde zur Frage einer Einzelschätzung Stellung genommen. Die Rekurrenten haben mit Schreiben vom 29. Januar 2021 ausdrücklich auf eine Einzelschätzung verzichtet bzw. eine solche als nicht geboten erachtet. Eine Einzelschätzung nach § 218 ff. StG wird nicht beantragt und ist damit nicht Gegenstand des Rekursverfahrens.

3.2.

Umstritten ist vorliegend einzig noch die gestützt auf das Anpassungsdekret vorgenommene pauschale Erhöhung des Eigenmietwertes der Liegenschaft X-Strasse von CHF 13'688.00 um 14 % auf CHF 15'604.00. Ausschliesslich darauf ist nachfolgend einzugehen.

4.

4.1.

Die Steuerkommission Q. stützte sich im Veranlagungs- und Einspracheverfahren bei der Erhöhung des Eigenmietwertes um 14 % auf CHF 15'604.00 auf das Anpassungsdekret, welches vom Verwaltungsgericht zwar als verfassungswidrig bezeichnet, jedoch aktuell nicht aufgehoben worden sei.

4.2.

Die Rekurrenten rügen mit Einsprache und Rekurs, die pauschale Eigenmietwertanpassung mit dem Anpassungsdekret per 1. Januar 2016. Sie weisen darauf hin, dass ein Gesuch um prinzipale Normenkontrolle des Anpassungsdekretes eingereicht worden sei. Da das Bundesgericht aus formellen Gründen keine materielle Überprüfung der abstrakten Normenkontrolle des Verwaltungsgerichtes durchgeführt habe, werde eine inzidente Normenkontrolle beantragt.

Der Eigenmietwert der Liegenschaft X-Strasse sei mit Verfügung vom 15. Juni 1999 korrekt verfügt worden. Beim Kauf der Liegenschaft X-Strasse sei den Rekurrenten der rechtskräftig verfügte Eigenmietwert ohne Möglichkeit der Anfechtung mitgeteilt worden. Eine Änderung sei nur über eine Einzelschätzung möglich. Analoges gelte für die Schätzung der Liegenschaft C. Bei beiden Objekten sei der verfügte Eigenmietwert in formelle und materielle Rechtskraft erwachsen. Ohne Änderungsverfügung könnten diese Werte nicht abgeändert werden. Eine pauschale Änderung dieser Werte gestützt auf ein Dekret mit einem Informationsschreiben sei daher unzulässig. Mit diesem Vorgehen werde gegen § 218 Abs. 2 StG, § 219 Abs. 1 StG und § 31 Abs. 2 VBG verstossen. Eigenmietwerte könnten danach nur mit einer Einzelschätzung aus besonderen Gründen mit einer unabhängig von der Steuerveranlagung eröffneten Verfügung korrigiert werden. Darüber hinaus verstosse das vom Grossen Rat beschlossene Anpassungsdekret gegen die Kantonsverfassung und kantonale Gesetze. Das Verwaltungsgericht habe im Verfahren WNO.2019.1 zwar diese Frage scheinbar verneint. Nicht beurteilt habe das Verwaltungsgericht jedoch, ob das Dekret nicht ursprünglich gegen geltendes Recht verstosse und damit die Anwendung auch nur übergangsweise unmöglich sei. Weder § 78 Abs. 2 KV noch § 218 Abs. 1 StG und § 218 Abs. 3 StG enthielten eine ausdrückliche Ermächtigung für den Erlass eines Dekretes mit dem Zweck, die Eigenmietwerte pauschal anzupassen. Der Grosse Rat könne einzig eine allgemeine Neuschätzung anordnen. Auch aus dem historischen Kontext ergebe sich nichts Anderes. Die Regelung in § 52 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 13. Dezember 1983 (aStG) habe exakt dem Wortlaut von § 218 Abs. 2 StG entsprochen. Die vom Regierungsrat beworbene neue Regelung (Volksabstimmung vom 12. Juni 1988) habe dann vorgesehen, dass die Eigenmietwerte nur noch vom Grossen Rat geändert werden könnten. Mit der Totalrevision des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 sei die Dekretskompetenz rückgängig gemacht worden. Die Dekretskompetenz dürfe nicht durch Auslegung ermittelt werden. Das Anpassungsdekret sei deshalb ex tunc aufzuheben. Das Verwaltungsgericht habe dem Anpassungsdekret inzwischen bereits eine Abfuhr erteilt, und eine verfassungskonforme Lösung verlangt.

4.3.

Das KStA verwies in seiner Vernehmlassung auf den angefochtenen Einspracheentscheid und auf die Bundesgerichtsurteile vom 3. März 2016 (2C_37/2021 und 2C_38/2021).

4.4.

Die Rekurrenten erachten die vom KStA vernehmlassungsweise genannten Bundesgerichtsurteile als nicht einschlägig, da das Verfahren im Falle einer Eigenmietwertanpassung nicht ausdrücklich behandelt werde. In beiden Bundesgerichtsurteilen werde die historische Entstehung der heutigen Gesetzesartikel zu wenig berücksichtigt. "Was am Adjektiv ausdrücklich

nicht schlüssig sein soll (BGE 2C_38/2021, Abs. 3.2.5) ist mir ausdrücklich unklar!"

Der aargauische Eigenmietwert müsse verfügt werden. Das Spezialverwaltungsgericht habe zu beantworten, ob individuell-konkrete Verfügungen generell-abstrakt angepasst werden könnten.

Die Steuerbehörde handle offensichtlich willkürlich, wenn mit dem Einspracheentscheid bei zwei Liegenschaften einmal der alte Wert belassen werde (Liegenschaft C), im andern Fall (Liegenschaft X-Strasse) aber auf dem neuen Wert beharrt werde. Für ein Abweichen aufgrund von verfahrensökonomischen Gründen lasse das Gesetz keinen Spielraum. Der Eigenmietwert der Liegenschaft X-Strasse sei ebenfalls auf dem bisherigen Wert zu belassen.

5.

5.1.

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."

5.2.

Das für die Liegenschaft X-Strasse nach der aktuellen Rechtslage ein Eigenmietwert besteuert wird, wird von den Rekurrenten im Grundsatz zu Recht nicht bestritten.

6.

6.1.

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).

6.2.

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 aStG erlassene VBG unverändert in Kraft belassen.

6.3.

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.

6.4.

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.

6.5.

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) bestätigt. Es wurde das folgende ausgeführt:

"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 zugrundeliegenden 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 fiele 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 abwichen (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 gleichbehandelt. 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 nahegelegenen 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 klargemacht, 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 allgemeine 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 Liegenschaftseigentümer 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 ein-

getretenen 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 näherkommen, 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)."

6.6.

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.

6.7.

Mit Entscheiden vom 24. November 2020 (WBE.2020.314 und WBE.2020.258) hat das Verwaltungsgericht im Verfahren der konkreten (inzidenten) 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.

6.8.

Für das Spezialverwaltungsgericht besteht damit keine Veranlassung, von dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes und des Bundesgerichtes ohne zwingende rechtliche Gründe abzuweichen. Da sich aus der Begründung des Rekurses und aus der Replik keine solchen Gründe ergeben, ist zur Begründung somit vollumfänglich darauf zu verweisen.

7.

7.1.

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. 6.7. erwähnte Rechtsprechung des Bundesgerichtes). Immerhin darf der kantonale Eigenmietwert dabei vom Marktmietwert abweichen.

7.2.

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 begründet ausgeführt, dass für die Anpassung der Eigenmietwerte eine genügende gesetzliche Grundlage besteht. Davon ist nachfolgend mit gleicher Begründung auszugehen.

7.3.

Liegt (gestützt auf das Urteil des Verwaltungsgerichtes) mit dem Anpassungsdekret eine genügende gesetzliche Grundlage vor, darf die notwendige Eigenmietwertanpassung pauschal vorgenommen werden. Für die pauschale Eigenmietwertanpassung genügt eine blosser Mitteilung, solange diese in quantitativer Hinsicht den Vorgaben des Anpassungsdekretes entspricht. Die Einwendungen des Rekurrenten (Fehlen einer zwingend erforderlichen Änderungsverfügung) sind damit nicht stichhaltig.

7.4.

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.

7.5.

Für das Anpassungsdekret wurden in Nachachtung von § 218 Abs. 3 StG umfangreiche Mietwertvergleiche vorgenommen (vgl. Botschaft vom 19. August 2015). Der Zuschlag von 14 % für Q. ist damit sachlich begründet.

7.6.

Das Verwaltungsgericht hat im Normenkontrollverfahren wiederholt ausgeführt, dass "Ausreisser" bei den Eigenmietwerten im Einzelschätzungsverfahren zu korrigieren seien. Zu Recht wurde 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. 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.

8.

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. Die beantragte Aufhebung ex tunc kommt damit nicht in Frage. Das gilt insbesondere deshalb, als damit ohne Pauschalzuschlag mit verfassungswidrigen Eigenmietwerten unter 60 % des Marktmietwertes gerechnet werden müsste.

9.

An diesem Ergebnis vermag nichts zu ändern, dass die Steuerkommission Q. mit dem angefochtenen Einspracheentscheid aus "verfahrens-

ökonomischen Gründen" auf die pauschale Anpassung des Eigenmietwertes der am 16. November 2016 verkauften Liegenschaft C verzichtet hat. Zwar entspricht dieser Entscheid insofern nicht den Vorgaben (vgl. auch Schreiben des KStA GS vom 6. Januar 2021), begründet jedoch keinen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht, zumal die Steuerkommission Q. mit ihrem Entscheid und mit dem Entscheid in der Folgeperiode betreffend Liegenschaft X-Strasse dokumentiert hat, an einer widerrechtlichen Praxis (generell) nicht festhalten zu wollen. Das Spezialverwaltungsgericht kann unter diesen Umständen zu Gunsten der Rekurrenten auf eine (geringfügige) Reformatio in peius verzichten, zumal eine solche im Rekursverfahren vom KStA auch nicht beantragt wurde.

10.

Gestützt auf diese Ausführungen ist der Rekurs abzuweisen.

11.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten 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.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 600.00, der Kanzleigebühr von CHF 275.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 975.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

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

Rechtsmittelbelehrung

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

Aarau, 21. Oktober 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard