

3-RV.2022.60

P 100

Urteil vom 27. Juni 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richter Wick Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	---

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

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

beide vertreten durch Dr. iur. René Müller, Fürsprecher,
Remigersteig 8, 5200 Brugg AG

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Grundstückschätzung, vom 12. April 2022 betreffend Grundstückschätzungen 2020
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

A._____ und B._____ sind Eigentümer der Liegenschaft Q._____ Grundstück-Nummer aaa (R-Strasse 66) mit dem sich darauf befindenden Einfamilienhaus und Nebenbauten.

2.

Mit Verfügung vom 27. Juli 2021 legte das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion Grundstückschätzung (GS), für die Parzelle aaa folgende Werte fest:

unüberbaut m2	Mietwert-Total	Ertragswert	steuerlicher Verkehrswert	Steuerwert	Normmietwert	Eigenmietwert pro Jahr
	43'778	673'508	1'933'194	1'303'400		
Steuerwert ab Steuerperiode 2020				Total Fr. 1'303'400		

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

3.

Gegen die Verfügung vom 27. Juli 2021 liessen A._____ und B._____ mit Eingabe vom 25. August 2021 Einsprache erheben mit folgendem Antrag:

"1. Die angefochtene Verfügung sei aufzuheben.

3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge."

4.

Mit Schreiben vom 7. September 2021 teilte das Gemeindesteueramt (nachfolgend: GStA) Q._____ A._____ und B._____ mit, dass eine Einsprache gegen die Mutation des Steuerwerts nicht möglich sei. Es wurden die Gründe für die Mutation dargelegt. A._____ und B._____ wurde Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen.

5.

Mit Eingabe vom 15. September 2021 liessen A._____ und B._____ Stellung nehmen.

6.

Mit Schreiben des KStA GS vom 11. Februar 2022 wurde A._____ und B._____ mitgeteilt, dass die Einsprache behandelt werde und zur Überprüfung der Schätzung ein Augenschein in der Liegenschaft erforderlich sei. A._____ und B._____ wurden gebeten, bis Ende Februar 2022 Terminvorschläge für die Durchführung der Einspracheverhandlung mitzuteilen.

7.

Mit Eingabe vom 22. Februar 2022 liessen A._____ und B._____ mitteilen, dass das Vorgehen insbesondere mangels Zuständigkeit nicht gesetzmässig sei, jedoch die Besichtigung stattfinden könne.

8.

Am tt.mm. 2022 fand eine Verhandlung mit Augenschein statt.

9.

Mit Entscheid vom 12. April 2022 hiess das KStA GS die Einsprache teilweise gut. Der Eigenmietwert wurde auf CHF 3'030.00 und der Vermögenssteuerwert ab 2020 auf CHF 1'292'600.00 festgesetzt.

10.

Den Einspracheentscheid vom 12. April 2022 (Zustellung nicht bekannt; Versand am 26. April 2022; Zustellung nach den Angaben im Rekurs am 27. April 2022) liessen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 18. Mai 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen mit folgenden Anträgen:

- "1. Es sei die Nichtigkeit, eventuell die Ungültigkeit des 'Einspracheent-scheides' des Kantonalen Steueramtes vom 12.4.22 festzustellen.
2. Die Sache sei zur Entscheidung über die Einsprache der Rekurrenten vom 23.8.21 und Gutheissung derselben an die Steuerkommission Q._____ zurückzuweisen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Kantonalen Steueramtes."

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

11.

Das KStA beantragt die Abweisung des Rekurses.

12.

A._____ und B._____ liessen eine Replik einreichen und an den gestellten Anträgen festhalten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die am 27. Juli 2021 vom KStA GS vorgenommene Einzelschätzung gültig ab der Steuerperiode 2020. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses sind somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG), die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV) und die Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG).

2.

2.1.

In der Einsprache lassen die Rekurrenten geltend machen, mit der Zustellung der neuen Schätzungswerte, die ohne vorgängige Stellungnahme der Rekurrenten geschehen sei, seien Mietwert und steuerlicher Verkehrswert gegenüber den früheren Schätzungen heraufgesetzt worden: Beim Mietwert von CHF 30'710.00 auf CHF 43'778.00, beim steuerlichen Verkehrswert von CHF 1'820'235.00 auf CHF 1'933'194.00. Gemäss § 218 Abs. 2 StG könnten Eigenmietwerte und Vermögenssteuerwerte nur geändert werden, wenn Bestand, Nutzung oder Wert des Grundstückes wesentlich ändern würden. Bestand oder Wert des Grundstückes seien seit der letzten Steuerfestlegung gleichgeblieben. Eine Änderung der Nutzung liege nicht vor. Richtig sei einzig, dass innerhalb der Familie die Bewohnung teilweise geändert habe. Nach wie vor werde die Liegenschaft als Wohnobjekt genutzt. Damit fehle es an einer Nutzungsänderung und somit bereits an der ersten Voraussetzung zur Neuschätzung.

Zudem seien Phantasiezahlen verwendet worden. Dies gelte vor allem für den Mietwert. Als Mietwert sei gemäss § 12 VBG der gesamte jährliche Ertrag einzusetzen. Dieser betrage CHF 36'000.00, und nicht die eingesetzten CHF 43'778.00. Unklar sei, gestützt auf welche Angaben die steuerlichen Verkehrswerte und der Mietwert angenommen worden seien.

Endlich stehe auch die Geltungsdauer der Neuschätzung nicht im Einklang mit § 4 VBG.

2.2.

Im Einspracheentscheid wurde vom KStA GS ausgeführt, die Rekurrenten seien per tt.mm. 2020 aus der Liegenschaft an der R-Strasse 66 in Q. _____ ausgezogen. Gemäss Mietvertrag seien das Einfamilienhaus und die zwei Parkplätze in der Tiefgarage ab dem tt.mm. 2020 an den Sohn, C. _____, und dessen Ehefrau, D. _____, für monatlich CHF 3'000.00 vermietet worden. Ausserdem sei dem Mietvertrag zu entnehmen, dass Teile des Aussenraumes und der Nebenbauten durch Mieter und Vermieter zusammen genutzt würden.

Mit der Eröffnung vom 27. Juli 2021 seien den Eigentümern die neuen Schätzungswerte mit Rechtsmittelbelehrung eröffnet worden. Die Überprüfung der Beurteilungskriterien des Normmietwerts habe ergeben, dass die rechtskräftige Vorgängerschätzung nicht offensichtlich unrichtig sei. Bei den Mietern handle es sich um den Eigentümern nahestehende Personen (Sohn und dessen Ehefrau). Der Normmietwert könne daher nicht mit dem vereinbarten Mietzins gleichgesetzt werden.

Mit der Nutzungsänderung (Fremdnutzung/Vermietung statt Selbstnutzung) habe ein Grund für eine Änderungsschätzung vorgelegen. Die bisherige Schätzung sei mit Eigenmietwert erfolgt. Der Vermögenssteuerwert sei bei Selbstnutzung herabzusetzen. Das KStA GS habe dabei die mit der Nutzungsänderung zusammenhängenden Werte im Auftrag der Veranlagungsbehörde neu verfügt. Dieses Vorgehen sei nicht zu beanstanden. Jedoch gehe aus dem Mietvertrag hervor, dass Teile der Liegenschaft weiterhin durch die Eigentümer genutzt würden. In der Schätzung vom 27. Juli 2021 seien diese Verhältnisse nicht korrekt berücksichtigt worden.

2.3.

Mit Rekurs lassen die Rekurrenten ausführen, im Einspracheverfahren gälten die gleichen Grundsätze wie im Veranlagungsverfahren. Nach § 195 Abs. 1 StG entscheide die Veranlagungsbehörde über die Einsprache. Veranlagungsbehörde sei jedoch nicht das KStA GS, sondern gemäss § 164 StG die Steuerkommission. Insofern erweise sich auch die Eröffnung samt Rechtsmittelbelehrung durch das dafür nicht zuständige KStA GS als verfehlt. Damit sei auch nachgewiesen, dass die angefochtene Zustellung vom 12. April 2022 durch eine unzuständige Behörde verfasst worden sei. Sie sei daher nichtig und nicht weiter beachtlich. Eine Zustellung eines Entscheides durch die Steuerkommission an den unterzeichneten Anwalt habe nicht stattgefunden. Damit fehle es an einer genügenden Zustellung durch die zum Entscheid befugte Behörde. Die Sache sei an die Steuerkommission Q._____ zur Fällung eines Entscheides über die Einsprache vom 23. August 2021 zurückzuweisen.

Eventualiter sei festzuhalten, dass die Lage der Liegenschaft nicht abgeklärt worden sei. Diese sei aber wesentlich, da die Lärmzone 2 mit erhöhtem Lärmwert für die Wertermittlung von Bedeutung sei.

2.4.

In der Vernehmlassung wurde geltend gemacht, im Interesse einer einheitlichen Schätzungspraxis würden die Eigenmietwerte und die Vermögenssteuerwerte im ganzen Kanton vom Kantonalen Steueramt verfügt (§ 219 Abs. 1 StG). Das KStA GS sei auch für die Durchführung des Einspracheverfahrens und zum Erlass des Einspracheentscheids zuständig. Unbestrittenemassen seien sowohl die Veranlagung wie auch der Einspracheent-

scheid durch das KStA GS zugestellt worden, weshalb eine genügende Zustellung durch die zum Entscheid befugte Behörde erfolgt sei.

Weder in der Einsprache noch anlässlich der Einspracheverhandlung hätten die Rekurrenten Einwände gegen die Bewertung aufgrund von allfälligen Lärmimmissionen vorgebracht. Im Einspracheentscheid sei festgestellt worden, dass die Zonenzugehörigkeit seit dem Bewertungszeitpunkt unverändert sei, weshalb auch die Lärmempfindlichkeitsstufe II (in der Terminologie der Rekurrenten Lärmzone 2) unverändert gelte.

2.5.

Mit der Replik liessen die Rekurrenten in Ergänzung der bisherigen Ausführungen geltend machen, § 219 Abs. 1 StG verpflichte das KStA GS, vor der Festlegung der Eigenmietwerte und der Vermögenssteuerwerte die Erhebungen der Gemeindeschätzungsbehörde mitzuberücksichtigen. Dies sei vorliegend nicht geschehen. Sonst wäre festgestellt worden, dass die Liegenschaft der Rekurrenten ca. 150 m von den Bahngleisen entfernt liege. Die Erhöhungen der Zugfrequenzen, die Verlängerung der Züge und der Ausbau des F.-Tunnels führten zu einer erheblichen Lärmmehrbelastung der fraglichen Liegenschaft und damit zu einer Wertminderung derselben. Dies wäre durch die Behörde zu berücksichtigen gewesen. Lärmmessungen oder Abklärungen bei der E. _____ seien keine gemacht worden. Trotz geltender Offizialmaxime und gesetzlicher Vorschrift seien insbesondere die Auswirkungen auf die fragliche Liegenschaft mit Lärm einerseits, andererseits mit dem Eisenabrieb auf den Garten und Wintergarten sowie die Rostbildung nicht berücksichtigt worden, alles Faktoren, die den Verkehrswert und damit auch den Steuerwert der fraglichen Liegenschaft seit der letzten Festsetzung erheblich reduzierten. Aus diesem Grunde erweise sich der fragliche Entscheid als falsch und unhaltbar.

3.

Im vorliegenden Rekursverfahren werden formelle und materielle Einwände zur Schätzung erhoben. Vorgängig sind die aufgeworfenen, formellen Fragen zu prüfen, nämlich:

- die Zuständigkeit für die Verfügung/Festlegung der Schätzungswerte sowie für das Einspracheverfahren in Sachen Grundstückschätzungen (Erw. 4);
- den Zeitpunkt der Gültigkeit der Neuschätzung (Erw. 4);
- ob die Eröffnung korrekt erfolgt ist (Erw. 5) und
- ob der Anspruch auf das rechtliche Gehör der Rekurrenten gewahrt wurde (Erw. 6).

4.

4.1.

Die Rekurrenten lassen geltend machen, das KStA GS sei gemäss § 219 Abs. 1 StG verpflichtet, vor der Festlegung der Eigenmietwerte und der Vermögenssteuerwerte Erhebungen der Gemeindeschätzungsbehörde mitzuberücksichtigen.

Die Rekurrenten stützen sich hierbei auf einen ausser Kraft gesetzten Gesetzesartikel. Mit der Steuergesetzrevision vom 22. Mai 2012 wurde die Gemeindeschätzungsbehörde abgeschafft und alle bisherigen Aufgaben der Gemeindeschätzungsbehörde wurden auf das KStA (GS) übertragen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 219 StG N 2 mit Hinweisen). Somit erhebt das KStA GS als Schätzungsbehörde entgegen der unzutreffenden Auffassung der Rekurrenten auch die Grundlagen für die Festlegung der Eigenmietwerte und der Vermögenssteuerwerte (§ 165 Abs. 1 StG).

Tatsächlich verfügt also nach § 219 Abs. 1 StG das KStA GS die Eigenmietwerte und die Vermögenssteuerwerte. Dieser Regelung entsprechend setzt das KStA GS in den Verfügungen betreffend Grundstückschätzung jeweils den massgeblichen Vermögenssteuerwert und – bei Eigennutzung – den für ein Kalenderjahr massgeblichen Eigenmietwert fest. Ausserhalb von allgemeinen Neuschätzungen können die verfügbaren Vermögenssteuer- und Eigenmietwerte nur beim Vorliegen besonderer Gründe abgeändert werden (§ 218 Abs. 2 StG).

Das KStA GS war dementsprechend verpflichtet und berechtigt, die vorliegende Neuschätzung vorzunehmen. Ob ein besonderer Einzelschätzungsgrund vorliegt, ist im Folgenden zu prüfen.

4.2.

Gemäss § 218 Abs. 2 Satz 2 StG gelten die neuen Werte bei einer Änderungsschätzung ab Beginn der Steuerperiode, in der Bestand, Nutzung oder Wert geändert haben, und bei einer Unrichtigkeitsschätzung ab dem Jahr der Einleitung der Einzelschätzung. § 4 Abs. 2 VBG bezeichnet demgegenüber den Bewertungsstichtag bei Einzelschätzungen. Danach sind die Verhältnisse am Ende derjenigen Steuerperiode massgebend, in der die wesentliche Änderung erfolgte oder bei unrichtigen Werten die Einleitung der Neuschätzung stattfand.

4.3.

Zur über die Festlegung von Eigenmietwert und Vermögenssteuerwert hinausgehenden Zuständigkeit des KStA GS hat sich das Spezialverwaltungsgericht mit Urteil vom 18. September 2014 (3-RV.2014.80) wie folgt geäussert:

"14.3.

14.3.1.

Die zuständige Veranlagungsbehörde legt in der Veranlagungsverfügung die Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen und Vermögen), die Steuersätze und die Steuerbeträge fest. Damit bestimmt sie auch über den Umfang der Steuerpflicht bzw. der massgeblichen Steuerfaktoren. Die Eigenmietwerte sind dabei von der für die Veranlagung der natürlichen Personen zuständigen Steuerkommissionen unverändert zu übernehmen.

14.3.2.

Ist bei der Bestimmung der Einkommenssteuerfaktoren der Umfang bzw. das Mass des steuerpflichtigen Einkommens streitig, hat darüber - auch im Bereich der Eigenmietwerte als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen gemäss § 30 StG - die Steuerkommission zu entscheiden. Dasselbe gilt insbesondere auch bei der Festsetzung eines Unternutzungsabzuges oder beim unterjährigen Erwerb einer Liegenschaft zur Eigennutzung mit der Einsetzung eines für die Steuerperiode massgeblichen Pro-rata-Eigenmietwertes."

4.4.

Somit konnte das KStA GS den Zeitpunkt, ab wann die Neuschätzung gilt, feststellen. Für die tatsächliche Umsetzung dieser Feststellung in den Steuerantragungen ist dann jedoch die Steuerkommission am Ort der gelegenen Sache, hier die Steuerkommission Q._____, zuständig. Das KStA GS war somit gemäss § 218 Abs. 2 StG befugt, die Schätzungswerte des Grundstücks in Q._____ ab dem Jahr 2020 neu festzulegen.

4.5.

Schliesslich ist zu erwähnen, dass die Rekurrenten mit der Reaktion des GStA Q._____ auf ihre Einsprache begründeterweise nicht einverstanden waren. Die Auskunft des GStA Q._____ vom 7. September 2021, wonach gegen die neuen Schätzungswerte keine Einsprache erhoben werden könne, war falsch. Zu Recht machen die Rekurrenten geltend, dass die Eröffnung der neuen Schätzungswerte vom 27. Juli 2021 mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen war und sie gegen die Verfügung vorgehen konnten und durften. Nach einer erneuten Reklamation der Rekurrenten mit Brief vom 15. September 2021 hat das GStA Q._____ die Einsprache an das KStA GS weitergeleitet. Das KStA GS hat (nach durchgeführter Einspracheverhandlung) am 12. April 2022 einen Einspracheentscheid erlassen. Somit ist den Rekurrenten schlussendlich kein prozessualer Nachteil entstanden.

5.

Der Rekurrent bezeichnet die Zustellung als nichtig. Nachdem bereits festgestellt wurde, dass die Einzelschätzung und der Einspracheentscheid durch die zuständige Behörde erlassen wurden, der Vertreter der Rekurrenten gemäss eigenen Angaben (vgl. Rekursbeilage 2) ein Exemplar des Einspracheentscheids erhielt und ihm die rechtzeitige Erhebung eines Re-

kurses möglich war, kann kein Mangel bei der Zustellung erkannt werden. Es liegt keine Nichtigkeit vor. Folglich ist Rekursantrag 1 abzuweisen.

6.

6.1.

In der Einsprache liessen die Rekurrenten ausführen, die in § 30 VBG vorgesehenen Abklärungen seien nicht gemacht worden und eine vorgängige Stellungnahme der Eigentümer sei nicht eingeholt worden. Die Einsprecher hätten sich weder zur vorgesehenen Massnahme noch zu deren Höhe äussern können. Die neue Schätzung des steuerlichen Verkehrswertes sei ohne Möglichkeit der Rekurrenten zur Stellungnahme und ohne deren Wissen einfach festgesetzt worden. Mit diesen Vorbringen machen die Rekurrenten sinngemäss eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend.

6.2.

Das KStA GS führte im Einspracheentscheid aus, die Veranlagungsbehörde habe die Anpassung der Schätzung aufgrund der E-Mail-Nachricht des Rekurrenten vom 17. Februar 2020 an das GStA Q._____ veranlasst. Darin hätten die Rekurrenten der Veranlagungsbehörde die Vermietung ihrer Liegenschaft gemeldet. Eine Vermietung des bisher selbstgenutzten Objektes führe zu einer neuen Schätzung. Aus verfahrensökonomischen Gründen verzichte das KStA GS bei der Eröffnung neuer Werte auf eine detaillierte Begründung der vorgenommenen Anpassungen und die unaufgeforderte Zusendung von Bewertungsprotokollen. Das in § 30 VBG beschriebene Auskunftsrecht sei somit nicht verletzt worden.

6.3.

6.3.1.

Zum Anspruch auf rechtliches Gehör zählt auch das Recht der Betroffenen, sich vor Erlass eines in ihre Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zur Sache zu äussern (AGVE 1997 S. 373; vgl. auch BGE 122 II 286). Dieses Äusserungsrecht umfasst alle Befugnisse, die einer Partei zur wirksamen Geltendmachung ihres Standpunktes im Verfahren einzuräumen sind. Dazu gehört unter anderem das Recht auf Information, welches insbesondere das Recht auf Akteneinsicht und auf Orientierung durch die Behörde umfasst. Damit soll verhindert werden, dass die Betroffenen von der Verwendung von ihnen nicht bekannten Tatsachen und Aktenstücken überrascht werden (vgl. AGVE 1990 S. 316, mit Hinweisen).

6.3.2.

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 (RGE vom 22. November 2012 [3-RV.2012.46], u.a. mit Hinweis auf BGE 124 V 389).

6.3.3.

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]; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Ulrich Häfelin/ Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich 2010, Rz 1672 ff.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

6.3.4.

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]).

6.4.

6.4.1.

Die Einleitung des Verfahrens erfolgte gestützt auf das E-Mail des Rekurrenten vom 17. Februar 2020 mit der Anzeige, dass das Haus an der R-Strasse 66 ab dem tt.mm. 2020 an die Familie des Sohnes vermietet werde.

Damit mussten die Rekurrenten mit der Anpassung der Schätzungswerte rechnen.

6.4.2.

Das KStA GS hat die neuen Schätzungswerte ohne vorgängige Kontaktaufnahme der Rekurrenten festgelegt. Entgegen den Vorbringen der Rekurrenten war sie dazu auch nicht verpflichtet. Die von den Rekurrenten angerufene Regelung von § 30 VBG lautet wie folgt:

"§ 30 Auskunftspflicht und -recht

¹ Grundeigentümer, Nutzniesser, Baurechtsberechtigte, Pächter und Mieter haben den zuständigen Schätzungsorganen wahrheitsgetreu alle Auskünfte zu erteilen sowie alle Unterlagen vorzuweisen, die für die Bewertung von Bedeutung sein können. Überdies haben sie den Schätzungsorganen auf rechtzeitige Voranmeldung hin die nötigen Augenscheine zu ermöglichen.

² Jeder Eigentümer und der Steuerpflichtige sind berechtigt, in das ihn betreffende Bewertungsprotokoll Einsicht zu nehmen."

Der erste Absatz des Artikels behandelt somit die Pflichten der Rekurrenten. Im zweiten Absatz ist einzig das Einsichtsrecht der Eigentümer bzw. Steuerpflichtigen geregelt. Dementsprechend hat das GStA Q._____ mit Schreiben vom 7. September 2021 den Rekurrenten eine Kopie des Schätzungsprotokolls vom 6. Juli 2021 und eine Kopie des Schätzungsprotokolls vom 25. Februar 2010 zukommen lassen. Eine Pflicht zur Einholung einer Stellungnahme der Eigentümer vor Erlass einer neuen Einzelschätzung besteht entgegen der Argumentation der Rekurrenten nicht. Eine Verletzung von § 30 VBG liegt demgemäss nicht vor.

6.4.3.

Das KStA GS hat unbestrittenermassen eine Einspracheverhandlung vor Ort durchgeführt. Die Rekurrenten wurden damit in die Lage versetzt, die von ihnen gerügten Faktoren vom Schätzer vor Ort überprüfen zu lassen. Dass sich der Schätzer geweigert hätte, die anlässlich der Einspracheverhandlung vorgebrachten Rügen zu prüfen, wurde zu Recht nicht geltend gemacht. Aus dem "Einspracheverhandlungsprotokoll" vom tt.mm. 2022 ergibt sich nichts Entsprechendes. Im Gegenteil; im Einsprache-Protokoll wurde detailliert aufgezeichnet, welche Positionen geändert haben, dass keine offensichtlich unrichtige Schätzung vorliege, jedoch eine Nutzungsänderung bis auf einzelne Bestandteile, welche die Eigentümerschaft weiterhin nutzten und der Einsprachevertreter den Schätzer als nicht zuständig erachte. Eine Verletzung des Anspruchs der Rekurrenten auf Wahrung des rechtlichen Gehörs ist in Anbetracht dieser detaillierten Erwägungen nicht gegeben. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass sich die Rekurrenten bzw. deren Vertreter aufgrund der zu Unrecht erhobenen Unzuständigkeitseinrede weigerten, das Protokoll zu unterzeichnen.

6.4.4.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass sowohl im Schreiben des GStA Q. _____ vom 7. September 2021 als auch im Einspracheentscheid vom 12. April 2022 detailliert auf die einzelnen Rügen der Rekurrenten eingegangen und auch die Änderungen in Zahlen eingehend dargelegt wurden. Somit ist auch die Begründungspflicht nicht verletzt worden.

7.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob das KStA GS (materiell) berechtigt war, die Einzelschätzung gemäss Verfügung vom 27. Juli 2021 vorzunehmen. Wird dies bejaht, ist weiter auf die Schätzung im Einzelnen einzugehen.

8.

8.1.

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."

8.2.

8.2.1.

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

"2.

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

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

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

8.2.2.

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

"6.

6.1.

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

6.2.

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

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

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

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

9.

9.1.

Als Änderung in der Nutzung gilt beispielsweise die Umwandlung von Wohnräumen in Geschäftsräume und umgekehrt und der Wechsel von Eigen- zu Fremdnutzung und umgekehrt (Kommentar zum aargauischen Steuergesetz, a.a.O., § 218 StG N 18; VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.294]; RGE vom 27. April 2009 [3-RV.2008.71]).

9.2.

Es wird von den Rekurrenten nicht bestritten, dass ab dem tt.mm. 2020 infolge des abgeschlossenen Mietverhältnisses der Sohn der Rekurrenten sowie dessen Ehefrau die bisher selbstbewohnte Liegenschaft übernom-

men haben und den Rekurrenten neu Mietzins zufluss (E-Mail des Rekurrenten vom 17. Februar 2020 mit Meldung der Vermietung unter Beilage des Mietvertrags betr. "Einfamilienhaus R-Strasse 66"). Dieser Wechsel ist nach ständiger Rechtsprechung als Nutzungsänderung von Eigen- (selbstbewohnen durch die Eigentümer) zu Fremdnutzung (Vermietung) zu qualifizieren. Mit der Nutzungsänderung lag ein Grund für eine Änderungsschätzung vor.

10.

10.1.

Das KStA GS hat in der Verfügung vom 27. Juli 2021 mit dem Schätzungsgrund "Wechsel von selbstgenutzt zu Fremdnutzung u. umgekehrt (Nutzungsänderung)" neue Schätzwerte festgelegt.

10.2.

In der Verfügung vom 3. März 2010 wurde aufgrund der Selbstnutzung ein Eigenmietwert ausgewiesen. Dieser ist nun als Folge der Vermietung im Umfang der neu bestehenden Fremdnutzung weggefallen. Im Umfang der im Mietvertrag vereinbarten weiteren Nutzung einzelner Einheiten der Liegenschaft (teilweise Selbstnutzung durch die Rekurrenten) ist für diese Räume ein entsprechender Eigenmietwert weiterhin zu berücksichtigen. Gemäss Mietvertrag werden Parkplätze in der Tiefgarage, Garten, Wintergarten, Gartenhalle und Gartenschopf von den Rekurrenten mitbenützt.

Das KStA GS hat einen fremdgenutzten Anteil an zusätzlichen Mietwerten von CHF 3'650.00 sowie 13,4 Raumeinheiten (RE) erhoben, was in Anbetracht der mietvertraglichen Regelung angemessen erscheint und auch seitens der Rekurrenten nicht bestritten wurde. Aufgrund der Nutzungsänderung erfolgten keine weiteren Anpassungen, weshalb sich der Normmietwert von CHF 43'778.00 auf CHF 39'458.00 vermindert hat ($8 \text{ RE} \times \text{CHF } 3'346.56 + 5.4 \text{ RE} / 2 \times 3'346.56 + \text{CHF } 3'650.00$ [zusätzliche Mietwerte]). Der Eigenmietwert beschränkt sich durch die teilweise Fremdnutzung neu auf CHF 3'030.00 (Mietwert selbstgenutzt CHF 4'320.00 $\times$ 0.61 $\times$ 1.15).

10.3.

Auch der Vermögenssteuerwert wurde entsprechend der Fremdnutzung angepasst. Die Neuberechnung des Vermögenssteuerwerts wurde gemäss Ziff. 1 Anhang 17 zur VBG vorgenommen, indem bei gemischter Nutzung einer Liegenschaft der Verkehrswert des selbst genutzten Teils, um eine Markttoleranz von 10 % zu ermässigen ist. Infolgedessen wurde der bisher bestehende geschätzte Verkehrswert von CHF 2'147'993.00 um den Toleranz-/Korrekturfaktor von 0.90 auf 0.89 reduziert. Der daraus resultierende steuerliche Verkehrswert überbaut von CHF 1'911'714.00 (geschätzter Verkehrswert CHF 2'147'993.00 $\times$ 0.89) plus der bereits bestehende Er-

tragswert von CHF 673'508.00 geteilt durch 2 ergibt den Steuerwert überbaut von CHF 1'292'600.00.

10.4.

Das KStA GS hat sowohl den Eigenmietwert von CHF 3'030.00 als auch der Steuerwert überbaut von CHF 1'292'600.00 korrekt berechnet.

11.

Mit der Verfügung vom 27. Juli 2021 liegt zwar eine Änderungsschätzung im Sinne des Gesetzes vor, eine eigentliche (individuelle) Schätzung wurde damit aber nicht vorgenommen. Dies war deshalb nicht erforderlich, weil sich eine wesentliche Änderung nur hinsichtlich des Wechsels der Eigen- zur Fremdnutzung ergab. Die ursprünglich festgelegten Werte blieben somit in Kraft und wurden lediglich mittels den gesetzlich vorgesehenen, rein rechnerischen Operationen angepasst (Löschung bzw. Anpassung des Eigenmietwerts sowie Erhöhung Verkehrswert um den Markttoleranzfaktor von 10 % gemäss Ziff. 1 Anhang 17 zur VBG; vgl. Erw. 10 hiavor).

Thema einer allfälligen Anfechtung der Änderungsschätzung vom 27. Juli 2021 konnte damit nur die Frage der Korrektheit dieser Anpassungen sein. Sofern die Rekurrenten die eigentliche Höhe der Werte anfechten (vgl. Einspracheanträge), ist dabei auf die letzte rechtskräftige, neue Festsetzung der Werte in der allgemeinen Neuschätzung vom 1. Januar 1999 abzustellen. Damals wurden letztmals Verkehrswert und Mietwert festgelegt. Eine Änderung der Schätzung vom 1. Januar 1999 müsste folglich mittels Unrichtigkeitsschätzung geschehen (vgl. hierzu ausführlich VGE vom 10. Februar 2017 [WBE.2016.495] Erw. 1.4.2).

12.

12.1.

Im Einspracheverfahren wurde vom KStA GS der Einwand gegen die Höhe des Mietwertes als Antrag entgegengenommen, die früheren rechtskräftigen Schätzungsparameter infolge offensichtlich unrichtiger Schätzung (§ 218 Abs. 2 StG) zu überprüfen (vgl. Einspracheentscheid Erw. 3). Das KStA hat im Einspracheentscheid festgehalten, dass kein Anpassungsgrund vorliege (Einspracheentscheid Erw. 3). Darauf ist nachfolgend einzugehen.

12.2.

Grundsätzlich darf eine Einzelschätzung wegen einer massgebenden Änderung nicht zu einer Einzelschätzung wegen offensichtlicher Unrichtigkeit ausgedehnt werden (VGE vom 21. Dezember 2005 [WBE.2003.330]). Zur Begründung wird dazu ausgeführt, dass der Zeitpunkt der Wirksamkeit der Schätzung nicht identisch ist.

Aus § 218 Abs. 2 StG in Verbindung mit § 4 Abs. 2 VBG folgt, dass bezüglich der Prüfung, ob eine offensichtlich unrichtige Schätzung vorliegt oder nicht, auf die Verhältnisse im Jahr 2021 (Einleitung der entsprechenden Überprüfung mittels der Einsprache vom 25. August 2021) abzustellen ist. Vorliegend geht es jedoch um die für das Steuerjahr 2020 massgebliche Schätzung. Das zeigt, dass das KStA GS das Verfahren der Änderungsschätzung nicht auf ein Verfahren wegen Unrichtigkeit der Schätzung hätte ausdehnen dürfen. Es stellt sich damit die Frage, ob dieser Mangel zu einer Rückweisung des Verfahrens zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens mit Prüfung der im Rekursverfahren erhobenen Rügen führen muss.

12.3.

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

12.4.

Nachfolgend ist somit zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Unrichtigkeitsschätzung vorliegen. Ob diese Voraussetzungen gegeben sind, ist durch einen Vergleich des ermittelten Vermögenssteuerwertes mit dem tatsächlichen zutreffenden Wert festzustellen. Eine Schätzung gilt dann als offensichtlich unrichtig, wenn der zuletzt bei der allgemeinen Neuschätzung oder allenfalls einer Einzelschätzung ermittelte Vermögenssteuerwert um 15 % oder mehr über oder unter dem "richtigen" Wert liegt. Bei der Berechnung dieser Prozentgrenzen entsprechen die richtigen Werte 100 % (VGE vom 22. Februar 2012 [WBE.2010. 351]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O. § 218 StG N 23).

13.

13.1.

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

mögenssteuerwert und ein allfälliger Eigenmietwert deshalb konkret nach Massgabe der VBG zu überprüfen (RGE vom 24. April 2008 [3-RV.2007.270]).

13.2.

13.2.1.

Als Verkehrswert eines Grundstückes gilt der Preis, welcher im Geschäftsverkehr mit Dritten erzielbar ist, ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse (§ 12 Abs. 1 VBG). Der Verkehrswert wird gemäss § 12 Abs. 2 VBG festgesetzt durch

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

13.2.2.

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

13.2.3.

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

Die Rekurrenten zweifeln zwar daran, dass die Steuerschätzung stimmt. Sie geben jedoch keine Vergleichsobjekte an, welche ihrer Meinung nach

preislich stimmig wären. Es ist festzuhalten, dass vorliegend Vergleichsobjekte fehlen und somit kein Preisvergleich möglich ist.

13.2.4.

Als letzte Möglichkeit kommt nach § 12 Abs. 2 lit. c VBG die Berechnung nach dem gewichteten Ertragswert und dem Realwert zum Zuge. Diese wird angewendet, wenn es an einem aktuellen Kaufpreis und an vergleichbaren Objekten fehlt. Der Verkehrswert (VW) eines Grundstückes, berechnet sich nach folgender Formel:

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

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

13.3.

13.3.1.

Nachfolgend wird zuerst auf den Mietwert eingegangen. Gemäss § 16 Abs. 1 VBG gilt der gesamte jährliche Ertrag des Grundstückes ohne die Zahlungen für Heizkosten als Mietwert. Massgebend ist der Mietwert, welcher bei Vermietung an Dritte erzielbar ist. Verfälschte Mietwerte wie Vorzugszinsen, unentgeltliche Überlassungen, übersetzte Mieten und dergleichen finden keine Berücksichtigung. Sie sind auf marktkonforme, erzielbare Werte zu korrigieren (§ 16 Abs. 2 VBG). Wird die Liegenschaft – wie vorliegend – nicht an eine Drittperson, sondern an eine nahestehende Person vermietet und kann infolgedessen nicht auf den erzielten Mietzins abgestellt werden, so wird als Mietwert ein erzielbarer Normmietwert festgelegt (§ 16 Abs. 3 VBG). Dementsprechend kann den Rekurrenten nicht gefolgt werden, wenn sie geltend machen, dass der jährlich vereinbarte Mietzins von CHF 36'000.00 als Mietwert eingesetzt werden müsse.

Der Normmietwert von Wohnungen wird auf Grund des örtlichen Mietpreinsniveaus und objektbezogenen Faktoren wie Grösse der Wohnung, Ausbau, Anordnung, Heizung, Bauweise, Stockwerklage, wirtschaftliches Baujahr, Wohnlage sowie zusätzliche Einbauten und Anlagen bestimmt. Die Bewertungskriterien ergeben sich aus den im Anhang aufgeführten Mietwerttabellen Nr. 1 – 10 und 18 (§ 16 Abs. 4 VBG).

13.3.2.

Der Mietwert pro RE basiert einerseits auf den Ortskategorien (VBG Anhang 1) und andererseits auf einem Eigenmietwert-Grundansatz pro Ortskategorie (VBG Anhang 18). Im Vorfeld der allgemeinen Neuschätzung per 1. Januar 1999 wurden im ganzen Kanton (Markt-)Mietwerterhebungen vorgenommen. Gestützt auf diese Erhebungen wurden die sogenannten "Eckwerte" nach gutachterlicher Überprüfung des erhobenen Zahlenmaterials durch den Grossen Rat festgesetzt (vgl. § 52 Abs. 2 aStG; Kommentar

zum Aargauer Steuergesetz, Bern-Muri 1991, § 52 aStG N 2b). Die Ortskategorien zeigen das Verhältnis des Mietwertniveaus in den einzelnen Gemeinden über den ganzen Kanton. Der Eigenmietwert-Grundansatz bildet mittelbar den Mietwert. Allein aus Gründen der Rechtsgleichheit ist somit generell auf diese Werte abzustellen.

Das KStA GS hat einen Grundansatz pro Raumeinheit von CHF 2'656.00, entsprechend der Ortskategorie 12, eingesetzt. Das ist nicht zu beanstanden.

13.3.3.

Vorliegend machen die Rekurrenten eine Verminderung des Grundstückswerts aufgrund erhöhter Immissionen (Nähe zu den Bahngeleisen) geltend.

Bei der Mietwertberechnung unter dem Punkt "Wohnlage" werden unter anderem Immissionen berücksichtigt. Das KStA GS hat die Wohnlage in der aktuellen Schätzung nicht angepasst und – wie bei der Schätzung vom 1. Januar 1999 – mit 30 Punkten beurteilt. Dabei wurden die örtliche Lage mit 6 Punkten, die Zugangsverhältnisse/Umgebung mit 7 Punkten, die Besonnung/Aussicht/Orientierung mit 7 Punkten und die Immissionen mit 5 Punkten respektive – aufgrund des doppelten Faktors – mit 10 Punkten bewertet (vgl. Blatt "Aufnahme der Raumeinheiten und der zusätzlichen Mietwerte"). Bei der geltenden Benotung von 1-10 wurden die Immissionen somit in der Mitte eingeordnet. Die Totalwertung von 30 Punkten führt weder zu einem Ab- noch Zuschlag auf den Normmietwert (vgl. VBG Anhang 8).

Das KStA GS hat erwogen, dass die Wohnlage auch im Quervergleich mit den Nachbargrundstücken stimmig sei (Einspracheverhandlungsprotokoll vom tt.mm. 2022). Da die von den Rekurrenten geltend gemachten Immissionen (Replik; "Lärm", "Eisenabrieb", "Rostbildung") auch auf die Nachbargrundstücke Einfluss haben würden und die Wohnlage bei der Schätzung des gesamten Quartiers gemäss KStA GS vergleichbar bewertet wurde, wäre eine abweichende Bewertung von den logischen Vergleichsobjekten unhaltbar. Zudem hat das KStA GS im Einspracheentscheid sowie in der Vernehmlassung festgestellt, dass sich die Zonenzugehörigkeit seit der allgemeinen Neuschätzung vom 1. Januar 1999 nicht verändert hat und die Liegenschaft in der Lärmempfindlichkeitsstufe II liegt. Folglich hat das KStA GS entgegen den Ausführungen der Rekurrenten die Wohnlage und insbesondere die Immissionen geprüft und entsprechend den aktuellen Gegebenheiten die Bewertung der Wohnlage zu Recht nicht angepasst.

13.3.4.

Die Rekurrenten lassen keine weiteren konkreten Rügen bei der Bewertung des Mietwerts erheben. Wie bereits vorgängig festgestellt, sind keine An-

passungen vorzunehmen. Die Berechnung des Mietwerts von CHF 43'778.00 ist nicht zu beanstanden.

14.

Auch in Bezug auf den Verkehrs- oder Steuerwert wurden weder konkrete, substantiierte Einwände erhoben, noch sind Anpassungen vorzunehmen. Die Berechnungen des Verkehrswertes von CHF 2'295'441.00 und des Steuerwertes überbaut von CHF 1'292'600.00 sind korrekt erfolgt.

15.

Die Voraussetzungen für eine Unrichtigkeitsschätzung liegen nicht vor. Das gilt selbst dann, wenn eine weitere Reduktion des Faktors für "Immissionen" vorzunehmen wäre, könnte damit doch die erforderliche *wesentliche* (Erw. 8.2.2) Änderung des Vermögensteuerwertes nicht erreicht werden. Die neuen Schätzungswerte des KStA GS sind zu bestätigen. Demgemäss ist der Rekurs abzuweisen.

16.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung 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 800.00 der Kanzleigebür von CHF 275.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'175.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
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, Obere Vorstadt 37, 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, 27. Juni 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard