

3-RV.2023.92

P 43

Urteil vom 20. März 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Biondo Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	--

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Grundstückschätzung, vom 6. Juni 2023 betreffend Grundstückschätzung 2020
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

A._____ ist Eigentümer der Parzelle Nr. aaa, C-Strasse, in Q._____. Darauf befinden sich ein Einfamilienhaus und ein angebautes Mehrfamilienhaus mit (jeweils) der Gebäudenummer bbb.

2.

Mit Verfügung vom 31. März 2023 legte das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion Grundstückschätzung (GS), für die Parzelle Nr. aaa folgende Werte fest:

unüberbaut m2	Mietwert-Total	Ertragswert	steuerlicher Verkehrswert	Steuerwert	Normmietwert	Eigenmietwert pro Jahr
	25'500	386'364	416'093	401'200	18'542	12'781
	69'671	1'088'609	1'004'671	1'004'600	29'229	20'147
Steuerwert ab Steuerperiode 2020				Total Fr.	1'405'800	
Eigenmietwert ab Steuerperiode 2020						Total Fr. 32'928

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

3.

Gegen die Verfügung vom 31. März 2023 erhob A._____ mit Eingabe vom 28. April 2023 Einsprache. Er stellte folgenden Antrag:

"Ich habe am 31.03.2023 eine neue Schätzung aufgrund von einer Nutzungsänderung ab 2020 erhalten. Diese Änderung, die es nie gegeben hat, fechte ich somit an und erhoffe mir die notwendigen Korrekturen."

4.

Am 6. Juni 2023 fand eine Einspracheverhandlung mit Besichtigung der Liegenschaft statt.

5.

Mit Entscheid vom 6. Juni 2023 trat das KStA GS auf die Einsprache nicht ein.

6.

Den Einspracheentscheid vom 6. Juni 2023 (Zustellung am 20. Juni 2023) hat A._____ mit Rekurs vom 14. Juli 2023 (Postaufgabe am 15. Juli 2023)

an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, mit folgenden Anträgen weitergezogen:

- "a) Meine Eltern bewohnen eine 2.5-Zimmerwohnung (1 Schlafzimmer (Bad/WC) + 1 Wohnzimmer mit Küche) in meinem Eigenheim, sind beide Rentner ([...]) und werden von mir nicht zuletzt auch finanziell unterstützt.
- b) In einer Zeit wo man über die Abschaffung des Eigenmietwerts aus plausiblen Gründen diskutiert, erhöhen Sie meinen. Damit bin ich nicht einverstanden. Ich denke nicht, dass diese neue Bewertung für den genutzten Wohnraum angemessen ist.

Deswegen bitte ich Sie um eine neue Beurteilung der Sachlage, die auch der tatsächlichen Wohnsituation entspricht und wohlwollend gegenüber guten Steuerzahlern ist."

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

7.

Das KStA GS beantragt die Abweisung des Rekurses.

8.

A._____ hat keine Replik erstattet.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim KStA GS und beim Steueramt Q._____ vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die am 31. März 2023 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.

Der Rekurrent ist Alleineigentümer der Parzelle aaa. Einsprache und Rekurs wurden allein von ihm unterzeichnet und eingereicht.

2.2.

Verheiratete, welche in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die ihnen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus (§ 172 Abs. 1 StG). Es besteht zudem für Rechtsmittelverfahren eine Vertretungsvermutung (vgl. auch § 172 Abs. 3 StG). Die Ehegatten bilden bei einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe im Rechtsmittelverfahren eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht. Demgemäss gelten beide Ehegatten auch dann als Rekurrenten, wenn ein Rekurs nur von einem Ehegatten eingereicht wird. Dies ist bei der Parteibezeichnung zu berücksichtigen und hat entsprechende Konsequenzen hinsichtlich der Verfahrenskosten, für welche die Ehegatten solidarisch haften (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Februar 2018 [2C_80/2018], Erw. 2.3.; AGVE 2008 S. 126; VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287]).

2.3.

Es liegen keine Hinweise auf eine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe der Rekurrenten vor. Die nur vom Ehemann unterzeichnete Einsprache vom 28. April 2023 sowie der nur vom Ehemann unterzeichnete Rekurs vom 14. Juli 2023 wirken somit für beide Ehegatten. Die Ehefrau hat demnach vorliegend ebenfalls Parteistellung, mit den genannten Folgen.

Daran ändert nichts, dass die fragliche Liegenschaft allein im Eigentum des Ehemannes steht. Aufgrund der gemeinsamen Steuerpflicht der Ehegatten sind beide Ehegatten Partei im Rekursverfahren (vgl. SGE vom 18. September 2014 [3-RV.2014.80], Erw. 12.2., mit Verweis auf RGE vom 25. Juli 2007 [3-RV.2006.256], Erw. 2.)

3.

3.1.

Der Rekurrent hat die Parzelle aaa mit dem darauf bestehenden Einfamilienhaus am tt.mm. 2011 erworben. Am tt.mm. 2016 wurde ihm eine Baubewilligung zum Umbau des Einfamilienhauses und zum Neubau eines Mehrfamilienhauses auf der Parzelle erteilt.

3.2.

Nach erfolgtem Umbau und Neubau legte das KStA GS mit Verfügung vom 26. September 2019 für die Parzelle Nr. aaa folgende Werte fest:

unüberbaut m2	Mietwert-Total	Ertragswert	steuerlicher Verkehrswert	Steuerwert	Normmietwert	Eigenmietwert pro Jahr
	25'500 69'671	386'364 1'088'609	416'093 1'040'984	401'200 1'040'900	29'229	20'147
Steuerwert ab Steuerperiode 2018				Total Fr.	1'442'100	
Eigenmietwert ab Steuerperiode 2018 (01.08.2018)					Total Fr.	20'147

Als Schätzungsgrund wurde "Umbau / Anbau / Ausbau (Bestandesänderung)" angegeben.

3.3.

Auf diese Verfügung folgte die hier umstrittene Verfügung vom 31. März 2023, mit der der Eigenmietwert ab Steuerperiode 2020 auf CHF 32'928.00 erhöht und der Steuerwert ab Steuerperiode 2020 auf CHF 1'405'800.00 gesenkt wurde.

4.

In der Folge ist nach Darlegung der Parteivorbringen (Erw. 5.) und der Rechtsgrundlagen (Erw. 6.) zunächst auf die Frage einzugehen, ob vorliegend eine Zuständigkeit des KStA GS für die hier umstrittene Erhöhung des Eigenmietwertes besteht (Erw. 7.). Anschliessend ist zu prüfen, was sich für den vorliegenden Rekurs daraus ergibt (Erw. 8.).

5.

5.1.

Im Einspracheentscheid führte das KStA GS aus, die Eröffnung der neuen Steuerwerte sei vorgenommen worden, weil die Steuerpflichtigen die Wohnung im Erdgeschoss an ihre Eltern vermietet und die Veranlagungsbehörde den vereinbarten Mietzins von CHF 440.00 pro Monat als Vorzugsmietzins beurteilt habe. Deshalb sei die Besteuerung des Eigenmietwertes für diese Wohnung durch das KStA GS im Auftrag der Veranlagungsbehörde umgesetzt worden.

Jedoch sei die Frage, ob ein Eigenmietwert voll oder wegen nur teilweiser Selbstnutzung nur teilweise besteuert werde, im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu beurteilen. Deshalb obliege diese Prüfung nicht dem KStA GS.

Der Rekurrent habe in der Einsprache keine Einwände zu den einzelnen Schätzungsparametern vorgebracht. Die Schätzungsdetails seien deshalb nicht zu überprüfen. Folglich werde auf die Einsprache infolge fehlender Zuständigkeit des KStA GS nicht eingetreten.

5.2.

Der Rekurrent macht im Rekurs geltend, er sei mit der Erhöhung des Eigenmietwertes nicht einverstanden, zumal die Zweieinhalb-Zimmer-Wohnung in seinem Haus an seine Eltern vermietet sei. Ein Eigenmietwert sei für die von den Eltern bewohnte Wohnung nicht zu erheben.

5.3.

In der Vernehmlassung wiederholt das KStA GS seinen Standpunkt, wonach es zur Beurteilung der Einsprache nicht zuständig sei, da die materielle Frage von der Veranlagungsbehörde zu prüfen sei.

6.

6.1.

Steuerbar sind gemäss § 30 Abs. 1 StG alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung (§ 30 Abs. 1 lit. a StG) sowie der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person auf Grund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (§ 30 Abs. 1 lit. b StG).

6.2.

Die steuerbaren Einkünfte des Vermieters bemessen sich grundsätzlich anhand der vom Mieter effektiv bezahlten Mietzinse. Unbeachtlich sind Einkünfte, die einen fiktiven Charakter haben, mithin solche, die der Steuerpflichtige bei wirtschaftlich richtigem Verhalten hätte erzielen können, aber effektiv nicht erzielt hat. In diesem Zusammenhang interessieren besonders die Fälle, in denen Grundstücke unter Vereinbarung eines unter den Marktverhältnissen liegenden Entgelts überlassen werden. Hält der Leistungsaustausch zwischen den Parteien dem Drittvergleich nicht stand, wird von einem Vorzugsmietzins gesprochen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 30 StG N 36).

6.3.

Der Vorzugsmietzins stellt keinen Anwendungsfall der Eigennutzung bzw. der Eigenmietwertbesteuerung dar. Denn Voraussetzung der Eigenmiet-

wertbesteuerung ist, dass die Liegenschaft dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder einem unentgeltlichen Nutzungsrecht für den Eigengebrauch zur Verfügung steht. Ein Vorzugsmietzins kann nur durch einen Mietvertrag vereinbart werden. Besteht aber ein Mietvertrag, fällt dieser Sachverhalt zwingend unter § 30 Abs. 1 lit. a StG (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 30 StG N 38).

6.4.

Das Bundesgericht hat es als unzulässig erklärt, ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage der Veranlagung anstelle des tatsächlich erzielten Mietzinses ein erzielbares oder durchschnittliches Einkommen (Mietwert) zu Grunde zu legen. Dies habe jedenfalls so lange zu gelten, als bei der Mietzinsfestsetzung nicht Motive der Steuerumgehung entscheidend gewesen sind (Urteil des Bundesgerichts vom 19. Februar 2020 [BGE 146 II 97], Erw. 2.4.1.; Urteil des Bundesgerichts vom 28. Januar 2005, [2A.535/2003], Erw. 3. und 4.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 30 StG N 37, mit Hinweisen). War die Festlegung des Mietzinses durch eine beabsichtigte Steuerersparnis motiviert, so ist bei der Veranlagung anstelle des tatsächlich erzielten Mietzinses auf einen Marktmietwert abzustellen (Urteil des Bundesgerichts vom 28. Januar 2005, [2A.535/2003], Erw. 4.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 30 StG N 40a, mit Hinweisen). Bei der Vermietung von Liegenschaften an Verwandte ist gemäss Bundesgericht eine Steuerumgehung zu vermuten, wenn der vereinbarte (Vorzugs-) Mietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts beträgt (Urteil des Bundesgerichts vom 19. Februar 2020 [BGE 146 II 97], Erw. 2.4.1.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 30 StG N 40c).

6.5.

Bei der Festsetzung der Einkommens- und Vermögenssteuern sind die rechtskräftig festgelegten Schätzwerte für die Veranlagungsbehörde verbindlich. Ob ein Eigenmietwert voll oder wegen nur teilweiser Selbstnutzung teilweise besteuert werden darf, ist hingegen im ordentlichen Veranlagungsverfahren durch die Steuerkommission zu beurteilen, weil sich die Zuständigkeit des KStA GS gemäss § 219 Abs. 1 StG nur auf die Höhe des Eigenmietwerts und des Vermögenssteuerwerts bezieht (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 218 StG N 14, mit Hinweisen).

7.

7.1.

Gemäss Einspracheentscheid hat das KStA GS den Eigenmietwert in der Verfügung vom 31. März 2023 im Auftrag der Veranlagungsbehörde angehoben, weil diese die Differenz zwischen dem (Vorzugs-) Mietzins der Eltern des Rekurrenten und dem Marktmietwert zu besteuern gedachte.

Tatsächlich hat die Steuerkommission Q._____ in den Veranlagungen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 und 2021 (beide versandt am 31. März 2023) für die Wohnung der Eltern einen Mietwert von insgesamt CHF 12'794.00 eingesetzt, während die Rekurrenten für die Wohnung der Eltern lediglich den vereinbarten Mietzins von CHF 5'280.00 deklariert hatten.

7.2.

Da eine allfällige Besteuerung der Differenz zwischen Vorzugsmietzins und Marktmietwert nicht unter die Eigenmietwertbesteuerung fällt, sondern als Immobilienertrag unter § 30 Abs. 1 lit. a StG zu subsumieren ist, obliegt die Feststellung dieses Immobilienertrags der Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen. In diesem Sinne erhellt ohne Weiteres, dass das KStA GS für die hier aufgeworfene materielle Frage schon allein deshalb nicht zuständig ist, weil deren Beantwortung die Höhe des Eigenmietwerts nicht tangiert.

7.3.

Somit ist für die Frage, ob dem deklarierten Vorzugsmietzins die Differenz zum Marktmietwert in der Veranlagung hinzugerechnet werden kann, die Veranlagungsbehörde zuständig. Sie hat diese Frage – die den Eigenmietwert unberührt lässt – im Veranlagungsverfahren zu klären. Das KStA GS hat im Einspracheentscheid zutreffend ausgeführt, dafür nicht zuständig zu sein.

8.

8.1.

Trotz dieser Ausgangslage hat das KStA GS den Eigenmietwert mit Verfügung vom 31. März 2023 erhöht. Erst im Einspracheverfahren hat es seine Unzuständigkeit erkannt und deshalb auf Nichteintreten geschlossen.

8.2.

War das KStA GS zum Zeitpunkt des Einspracheentscheids jedoch nicht die zuständige Behörde, um die aufgeworfene materielle Frage zu beantworten, so galt dies ebenso für den Zeitpunkt des Erlasses der Verfügung am 31. März 2023. Mithin ist die Unzuständigkeit des KStA GS nicht nachträglich eingetreten, sondern lag bereits vor, als die Verfügung vom 31. März 2023 erging. Die Verfügung war nicht nur inhaltlich fehlerhaft (die Besteuerung der Differenz eines Vorzugsmietzinses zum Marktmietwert erfolgt nicht über eine höhere Eigenmietwertbesteuerung), sondern ist auch von einer unzuständigen Behörde erlassen worden. Zudem genügte die im Einspracheentscheid festgestellte Unzuständigkeit mit daraus folgendem Nichteintreten in dem Sinne nicht, als damit die Verfügung vom 31. März 2023 nicht beseitigt wurde.

8.3.

Vor diesem Hintergrund werden die Verfügung vom 31. März 2023 und der Einspracheentscheid vom 6. Juni 2023 ersatzlos aufgehoben.

9.

9.1.

Damit ist der Rekurs, insoweit er sich auf die Aufhebung der Verfügung vom 31. März 2023 und des Einspracheentscheids vom 6. Juni 2023 richtet, gutzuheissen. Soweit mit dem Rekurs eine materielle Entscheidung über den zu veranlagenden Immobilienertrag angebeht wird, kann darauf nicht eingetreten werden, da diese Prüfung erstinstanzlich der Veranlagungsbehörde obliegt.

9.2.

In diesem Zusammenhang ist auf Folgendes hinzuweisen: Tatsächlich hat die Steuerkommission Q._____ in den Veranlagungen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 und 2021 über diesen Immobilienertrag entschieden, indem in beiden Veranlagungen statt dem Vorzugsmietzins ein (an den Eigenmietwert angelehnter) Marktmietwert besteuert wurde.

Auch waren die Veranlagungen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 und 2021, die am 31. März 2023 versandt worden waren (vgl. Telefonnotiz vom 18. Februar 2025), zum Zeitpunkt der Einsprache des Rekurrenten vom 28. April 2023 gegen die Schätzungsverfügung vom 31. März 2023 noch nicht rechtskräftig.

Dennoch wurden bezüglich der vom Rekurrenten aufgeworfenen Fragen keine Einspracheverfahren durchgeführt, auch nachdem das KStA GS mit Einspracheentscheid vom 6. Juni 2023 seine Unzuständigkeit erklärt hatte (vgl. Telefonnotiz vom 18. Februar 2025).

Dieses Versäumnis ist nachzuholen. Der Rekurrent hat mit seiner Einsprache Fragen aufgeworfen, die klarerweise in die Zuständigkeit der Veranlagungsbehörde fallen. Die Einsprache erfolgte innert der Rechtsmittelfrist der Veranlagungen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 und 2021. Dass die Einsprache bei der unzuständigen Behörde eingereicht wurde, schadet nicht (§ 8 Abs. 2 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]).

9.3.

Vor diesem Hintergrund sind die Veranlagungen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 und 2021 nicht rechtskräftig geworden. Die Steuerkommission Q._____ hat über die Einsprache(n) gegen die noch offenen Veranlagungen zu entscheiden.

10.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Rekurrenten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Verfügung vom 31. März 2023 und der Einspracheentscheid vom 6. Juni 2023 werden ersatzlos aufgehoben.

3.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Steueramt 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, 20. März 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche