

3-RV.2023.94

P 90

Urteil vom 26. Juni 2025

Besetzung Präsident Heuscher
 Richterin Sramek
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch renius treuhand ag, Remo Andrighetto,
Postplatz 3, 8303 Bassersdorf

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 7. Juni 2023
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. August 2020 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 mit einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 237'000.00 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'145'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'148'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurde dabei unter anderem die Liegenschaft "Q._____, C-Strasse / Parz. Nr. aaa, GB-Nr. bbb" mit einem Vermögenssteuerwert von CHF 2'989'000.00 statt der deklarierten CHF 2'700'000.00 erfasst.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. August 2020 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 22. September 2020 Einsprache erheben. Sie stellten die

"I. Anträge

1. Die Verfügungen vom 21. August 2020 resp. 9. September 2020 der definitiven Veranlagungen 2016 und 2017 seien aufzuheben.
2. Überprüfung Bewertung Liegenschaft C-Strasse, Q._____ – angewandter Kapitalisierungssatz für eine Gewerbeliegenschaft mit Wohnung, da die Bewertung nicht korrekt umgesetzt ist und somit die Berechnung des privaten Liquidationsgewinnes und des fiktiven Einkaufs BVG massiv beeinflusst."

Weiter wurde sinngemäss um Vorladung ersucht.

3.

Am 7. Juni 2023 fand eine Einspracheverhandlung statt.

4.

Mit Entscheid vom 7. Juni 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 7. Juni 2023 (Zustellung am 21. Juni 2023) liessen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 12. Juli 2023 (Postaufgabe am 14. Juli 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellten die

"I. Anträge

1. **Wiedererwägung unserer Einsprache vom 22. September 2020 resp. unserer Stellungnahme vom 2. Dezember 2022 in vorerwähnten Entscheiden der Steuerperiode 2016.**
2. Anpassung des Liegenschaftswertes auf CHF 2'700'000 im Jahr 2016 (Basis Schätzung und Deklaration in der Steuererklärung 2016) und somit Neubeurteilung durch das Spezialverwaltungsgericht."

Sodann wurde weiter geltend gemacht (Rekurs, Ziff. 5):

"Wir beantragen, die Neubeurteilung dieser Liegenschaftsbewertung, nicht aus der heutigen Sicht, sondern auf den seinerzeitigen Grundlagen und Kenntnissen im Jahr 2016 und Anerkennung des Schätzungswertes von CHF 2.7 Mio.

Alternative: Anerkennung des Wertes von CHF 2'847'000.00, welchen wir anlässlich der Anhörung vom 7. Juni 2023 vorgeschlagen haben."

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

6.

Das Gemeindesteueramt Q._____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

A._____ und B._____ haben eine Replik einreichen lassen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Rekursverfahren 3-RV.ddd betreffend Liquidationsgewinn 2016 und 3-RV.eee betreffend fiktive Einkäufe 2016 in Sachen von A._____ und B._____ beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Rekurrenten sind als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft Eigentümer der Liegenschaft Q._____, Parzelle aaa, Plan ccc, Gebäude Nr. bbb ([...]), C-Strasse (nachfolgend: Liegenschaft C-Strasse), welche bis zum tt.mm. 2016 unbestrittenermassen zu ihrem Geschäftsvermögen gehörte.

2.2.

Mit dem "Fragebogen Kapitalgewinne", am 17. November 2017 unterzeichnet, beantragten die Rekurrenten infolge Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit per tt.mm. 2016 nach Vollendung des 55. Altersjahres die Überführung des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen, wobei sie bei der Überführung der Liegenschaft C-Strasse von einem Verkehrswert von CHF 2'700.000.00 ausgingen. Sodann wurden ein Steueraufschub für den Wertzuwachs von Liegenschaften des Anlagevermögens nach § 32a StG und eine privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinnes nach § 45 Abs. 1 StG unter Anrechnung einer fiktiven Deckungslücke nach § 45 Abs. 1 lit. f StG beantragt. Umstritten ist dabei der Verkehrswert der Liegenschaft C-Strasse bei der Festsetzung des steuerbaren Liquidationsgewinnes (separates Rekursverfahren 3-RV.ddd) und des fiktiven Einkaufes (separates Rekursverfahren 3-RV.eee).

2.3.

2.3.1.

Mit der Steuererklärung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 (ordentliche Veranlagung) deklarierten die Rekurrenten für die Liegenschaft C-Strasse per 31. Dezember 2016 einen Vermögenssteuerwert (Privatvermögen) von CHF 2'700'000.00.

2.3.2.

Die Steuerkommission Q._____ veranlagte die Liegenschaft C-Strasse mit einem Vermögenssteuerwert von CHF 2'989'000.00. In den Veranlagungsdetails zur Steuerveranlagung wurde ausgeführt:

"720: Liegenschaft Q.____, C-Strasse

Der Steuerwert wird nach Rücksprache und Prüfung des Kantonalen Steueramtes Aargau, Sektion Grundstückschätzungen, gemäss der letzten rechtskräftigen Liegenschaftensteuerschätzung übernommen."

2.3.3.

Mit der Einsprache "gegen die definitive Veranlagung 2016 (ordentliche Veranlagung inkl. privater Liquidations-Gewinn und 2. Kapitalzahlung für die Direkte Bundessteuer und Kantons- und Gemeindesteuern)" wurde die "Überprüfung Bewertung Liegenschaft C-Strasse, Q.____ – angewandter Kapitalisierungssatz für eine Gewerbeliegenschaft mit Wohnung, da die Bewertung nicht korrekt umgesetzt ist und somit die Berechnung des privaten Liquidationsgewinnes und des fiktiven Einkaufs BVG massiv beeinflusst", beantragt. Im Wesentlichen wurde geltend gemacht, dass die Bewertung der Liegenschaft C-Strasse nicht dem Marktwert entspreche. Geltend gemacht wurde ein Marktwert von CHF 2'700'000.00 (Schätzung D.____) bzw. von CHF 2'820'000.00 bzw. CHF 2'847'000.00 (Stellungnahmen vom 22. Februar 2019, 2. Dezember 2022 und Protokoll der Einspracheverhandlung vom 7. Juni 2023).

2.3.4.

Mit Entscheid vom 7. Juni 2023 wurde die Einsprache betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 abgewiesen. Dabei verwies die Steuerkommission im Wesentlichen auf die Berichte des KStA, Grundstückschätzung (GS), zur Marktwertermittlung der Liegenschaft C-Strasse vom 30. Oktober 2018, 6. April 2020 sowie 26. Oktober 2022 und schloss "sich den Ausführungen des Kantonalen Steueramtes Aarau an."

2.3.5.

Mit Rekurs wurde die "Anpassung des Liegenschaftswertes auf CHF 2'700'000 im Jahr 2016 (Basis Schätzung und Deklaration in der Steuererklärung 2016) und somit Neuurteilung durch das Spezialverwaltungsgericht" auch betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 und damit die Anpassung des für die ordentliche Veranlagung massgebenden Vermögenssteuerwertes von CHF 2'989'000.00 verlangt. Geltend gemacht wurde ein Marktwert von CHF 2'700'000.00 (eventualiter CHF 2'847'000.00), wobei insbesondere auf den Renovationsbedarf hingewiesen und der in der Schätzung des KStA GS verwendete Kapitalisierungssatz beanstandet wurde.

2.3.6.

Das Gemeindesteueramt Q.____ und das KStA verweisen in ihren Vernehmlassungen auf den Einspracheentscheid und die bisherigen Ausführungen, ohne jedoch konkret auf den für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 massgeblichen Vermögenssteuerwert einzugehen.

2.3.7.

Die Rekurrenten liessen in der Replik an den bisherigen Standpunkten festhalten. Zum Vermögenssteuerwert wurde ausgeführt:

"Zudem scheint es, dass unsere Mandanten aufgrund der Einsprache auch noch bestraft werden ('Einsprache' = 'Bestrafung'); gemäss der definitiven Veranlagung vom 21.08.2020 wurde der Liegenschaftswert (Aarg. Steueramt) auf CHF 2'989'000.00 festgelegt. Nun wird auf die Neubeurteilung vom 2018 abgestützt. Dieses Vorgehen scheint uns fragwürdig und nicht gerecht."

3.

3.1.

Nach § 219 Abs. 1 StG verfügt 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 verfüigten Vermögenssteuer- und Eigenmietwerte nur beim Vorliegen besonderer Gründe abgeändert werden (§ 218 Abs. 2 StG).

3.2.

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).

3.3.

Mit Verfügung vom 10. März 1999 legte die Gemeindeschätzungskommission der Grundstücksgemeinde Q._____ den Steuerwert der Parzelle Nr. aaa (C-Strasse) im Halte von [...] m² im Rahmen der allgemeinen Neuschätzung per 1. Januar 1999 auf CHF 2'989'000.00 fest. Seither wurde ausweislich der Akten keine Einzelschätzung durchgeführt. Da die Schätzung vom 10. März 1999 in Rechtskraft erwachsen ist, ist für die Vermögensteuer 2016 auf diesen Wert abzustellen.

3.4.

Die zur Veranlagung der Liquidationssteuer erstellte Schätzung des KStA GS kann im Veranlagungsverfahren der ordentlichen Kantons- und Gemeindesteuern 2016 nicht massgeblich sein. Einerseits ist die Schätzung nicht als Einzelschätzung im Sinne von § 218 Abs. 2 StG im dafür vorgesehenen Verfahren erfolgt. Auch war das Vorliegen eines Einschätzungs-

grundes (Änderungsschätzung oder Unrichtigkeitsschätzung) nicht zu prüfen. Andererseits liegt den nach § 218 Abs. 1 und 2 StG vorgenommenen Grundstückschätzungen die Wertbasis Mai 1998 zugrunde, während für die Bestimmung des Verkehrswertes der Liegenschaft zur Bestimmung des Liquidationsgewinnes der Stichtag tt.mm. 2016 massgeblich ist.

3.5.

Die Steuerkommission Q._____ hat daher für die Veranlagung der Vermögenssteuer zu Recht auf den Wert von CHF 2'989'000.00 gemäss Verfügung des KStA GS vom 10. März 1999 abgestellt. Dementsprechend ist der Antrag der Rekurrenten abzuweisen.

4.

4.1.

Soweit die Rekurrenten im Veranlagungsverfahren der (ordentlichen) Kantons- und Gemeindesteuern 2016 die Reduktion des Vermögenssteuerwertes der Liegenschaft C-Strasse auf CHF 2'700'000.00 bzw. CHF 2'847'000.00 beantragen lassen, ist dieser Antrag als Begehren um Durchführung einer Einzelschätzung zu behandeln.

4.2.

Allgemeine Neuschätzungen von Eigenmietwerten und Vermögenssteuerwerten werden auf Anordnung des Grossen Rates auf Beginn einer Veranlagungsperiode vorgenommen (§ 218 Abs. 1 StG). Ausserhalb dieser allgemeinen Neuschätzung können die Eigenmietwerte und Vermögenssteuerwerte nur geändert werden, wenn Bestand, Nutzung oder Wert des Grundstücks wesentlich ändern oder wenn die Werte auf einer offensichtlich unrichtigen Schätzung oder auf einer unrichtigen Rechtsanwendung beruhen (§ 218 Abs. 2 StG).

Neben der allgemeinen Neuschätzung können die Eigenmietwerte und die Vermögenssteuerwerte somit nur bei Vorliegen besonderer Umstände im Rahmen einer Einzelschätzung geändert werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 218 StG N 1). Die Einzelschätzungen lassen sich in Änderungsschätzungen und Unrichtigkeitsschätzungen unterteilen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 218 StG N 9, mit Hinweis; VGE vom 2. März 2022 [WBE.2021.366], Erw. 2.2.2.).

4.3.

Eine Änderungsschätzung (Einzelschätzung wegen Bestandes-, Nutzungs- oder Wertänderung) setzt gemäss § 218 Abs. 2 StG voraus, dass die Änderung wesentlich ist. Das Gesetz 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 Änderun-

gen zur Anwendung gelangt (VGE vom 21. August 2013 [WBE.2012.251], Erw. 6.1., mit Hinweis).

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 CHF 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 (VGE vom 21. August 2013 [WBE.2012.251], Erw. 6.2., mit Hinweis).

Das Spezialverwaltungsgericht und das Verwaltungsgericht haben in ihrer Rechtsprechung betreffend Wesentlichkeit einer Änderung die Grenze von mindestens 10 % (nicht aber den absoluten Wert von CHF 700.00, vgl. VGE vom 2. Februar 2011 [WBE.2010.204], Erw. 3.4.2.) übernommen (RGE vom 24. April 2008 [3-RV.2007.270], Erw. 3., mit Hinweis; VGE 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. Zudem ist, sofern eine frühere Fremdvermietung nicht mehr vorliegt, für die Ermittlung der Wesentlichkeitsschwelle auf den Normmietwert und nicht auf den Eigenmietwert abzustellen, ansonsten methodisch nicht miteinander vergleichbare Werte verglichen würden (VGE vom 21. August 2013 [WBE.2012.251], Erw. 6.2.).

4.4.

Unrichtigkeitsschätzungen beruhen auf dem Umstand, dass die Eigenmietwerte und die Vermögenssteuerwerte über viele Steuerperioden hinweg gültig sind, sodass sich ein Fehler viel länger auswirkt als bei einer Veranlagung. Deshalb besteht das Bedürfnis, klar unrichtige Schätzungen vor der nächsten allgemeinen Neuschätzung korrigieren zu können. Bei der Unrichtigkeitsschätzung geht es somit nicht darum, seit der letzten Schätzung eingetretene Änderungen zu berücksichtigen, sondern allein darum, ursprüngliche Fehler der letzten Schätzung zu beseitigen. Massgebend dafür, ob eine Unrichtigkeitsschätzung durchzuführen ist, sind daher die tatsächlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der letzten Schätzung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 218 StG N 21a, mit Hinweisen).

Die Unrichtigkeit der bisherigen Schätzung muss gemäss § 218 Abs. 2 StG (abgesehen vom Fall der unrichtigen Rechtsanwendung) offensichtlich sein. Offensichtliche Unrichtigkeit wird gemäss verwaltungsgerichtlicher

Rechtsprechung angenommen, 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. Zu einer Änderung der bisherigen Schätzung aufgrund offensichtlicher Unrichtigkeit der bisher bestehenden Schätzung kommt es somit nur dann, wenn 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 (VGE vom 10. Februar 2017 [WBE.2016.495], Erw. 1.3.2., mit Hinweis).

4.5.

Eine Änderungsschätzung wird nur bei Erreichen des genannten Schwellenwertes von 10 % durchgeführt. Als Vergleichsbasis dient der in der letzten Schätzung (allgemeine Neuschätzung oder Einzelschätzung) ermittelte Wert. Steht demnach sowohl eine Änderungsschätzung als auch eine Unrichtigkeitsschätzung im Raum, so ist zunächst zu prüfen, ob letztere durchzuführen ist. Erweist sich nämlich das Begehren nach Durchführung einer Unrichtigkeitsschätzung als begründet, so ändert sich notwendigerweise die für eine Änderungsschätzung massgebende Vergleichsbasis. Die Unrichtigkeitsschätzung geht in diesem Sinne sachlogisch der Änderungsschätzung vor (VGE vom 21. August 2013 [WBE.2012.251], Erw. 2.2.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 218 StG N 9a und 23a, mit Hinweisen).

Demgegenüber darf eine Einzelschätzung wegen einer massgeblichen Änderung nicht zu einer Einzelschätzung wegen offensichtlicher Unrichtigkeit ausgedehnt werden, da der Zeitpunkt der Wirksamkeit der Schätzung nicht identisch ist (SGE vom 27. Juni 2024 [3-RV.2022.60], Erw. 12.2. und SGE vom 16. Juni 2014 [3-RV.2012.218], Erw. 17.2.2., jeweils mit Hinweis auf VGE vom 21. Dezember 2005 [WBE.2005.330], Erw. 4.2.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 218 StG N 9b).

4.6.

Zuständig für die Durchführung einer Einzelschätzung ist das KStA GS. Dementsprechend ist der Rekurs – soweit eine Reduktion des Vermögenssteuerwertes beantragt wird – zur Behandlung als Gesuch um Einzelschätzung an das KStA GS zu überweisen.

5.

Im Ergebnis ist der Rekurs abzuweisen. Sodann ist der Rekurs im Sinne der Erwägungen als Gesuch um Durchführung einer Einzelschätzung an das KStA GS zu überweisen.

6.

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.

Der Rekurs wird, soweit eine Reduktion des Vermögenssteuerwertes beantragt wird, zur Durchführung eines Einzelschätzungsverfahrens an das Kantonale Steueramt, Grundstückschätzung, überwiesen.

3.

Die Rekurrenten haben die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 745.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin 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, 26. Juni 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche