

WBE.2021.431 / or / we

(3-RV.2021.55)

Art. 14

Urteil vom 2. März 2022

Besetzung Verwaltungsrichter Berger, Vorsitz
Verwaltungsrichter Huber
Verwaltungsrichter Plüss
Gerichtsschreiberin Ruth

Beschwerde- **A.** _____
führer 1

Beschwerde- **B.** _____
führerin 2

gegen

Kantonales Steueramt, Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Gemeinderat X. _____

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 21. Oktober 2021

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

Die Eheleute A. und B. sind Gesamteigentümer des Grundstücks Parz.-Nr. aaa, Grundstück-Nr. bbb Einfamilienhaus mit Wintergarten, an der Y.-Strasse 12 in X. (Grundstück Y.-Strasse). Ausserdem war A. als Mitglied der Erbengemeinschaft der C. bis 16. November 2016 Gesamteigentümer (Anteil 25%) des Grundstücks Parz.-Nr. ddd, GB-Nr. ccc, Wohnhaus mit Garage, Z. 27, in X. (Grundstück Z.).

2.

Je mit Schreiben vom 9. Januar 2017 teilte das Kantonale Steueramt (KStA) A. und B. die vom Grossen Rat am 24. November 2015 beschlossenen Anpassungen der Eigenmietwerte der beiden Liegenschaften um pauschal 14% für die Gemeinde X. (vgl. Anhang zum Dekret über die Anpassung der Eigenmietwerte per 1. Januar 2016 vom 24. November 2016 [Anpassungsdekret; SAR 651.140]) mit. Danach betrug der Eigenmietwert des Grundstücks Y.-Strasse neu Fr. 15'604.00 (bisher Fr. 13'688.00) und jener des Grundstücks Z. (entsprechend dem Anteil von 25%) neu Fr. 5'072.00 (bisher Fr. 4'449.00).

3.

In der Veranlagung der Eheleute A. und B. für die Kantons- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2016 vom 16. Dezember 2019 berücksichtigte die Steuerkommission X. in Abweichung von der Selbstdeklaration (A. und B. hatten in der Steuererklärung lediglich den Eigenmietwert des Grundstücks Y.-Strasse vor Inkrafttreten des Anpassungswerts [Fr. 13'688.00] deklariert; für das Grundstück Z. haben sie dagegen keinen Eigenmietwert [mehr] deklariert) die neuen Eigenmietwerte gemäss Anpassungsdekret (bzw. mit Bezug auf das Grundstück Z. den anteiligen – bis 16. November 2016 geltenden – neuen Eigenmietwert).

B.

1.

Nachdem die Eheleute A. und B. gegen die Veranlagung Einsprache erhoben hatten, holte die Steuerkommission eine Stellungnahme des KStA zur Einsprache ein, welche dieses am 6. Januar 2021 erstattete. In der Folge übermittelte die Steuerkommission die Stellungnahme des KStA an die Eheleute A. und B., bat sie ihrerseits um eine Stellungnahme zum Schreiben des KStA vom 6. Januar 2021 und forderte sie insbesondere auf, "einen allfälligen Antrag auf Einzelschätzung bis am 5. Februar 2021 einzureichen". Am 9. Januar 2021 äusserten sich die Eheleute A. und B. zur Stellungnahme des KStA und hielten insbesondere fest:

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

2.

Am 17. März 2021 hiess die Steuerkommission X. die Einsprache der Eheleute A. und B. teilweise gut. An der Anhebung des Eigenmietwerts für das Grundstück Y.-Strasse gemäss Anpassungsdekret (Fr. 15'604.00 statt Fr. 13'688.00) hielt die Steuerkommission fest. Für das Grundstück Z. setzte die Steuerkommission dagegen den anteiligen – bis 16. November 2016 geltenden – bisherigen Eigenmietwert ein.

C.

Über einen Rekurs der Eheleute A. und B. gegen den Einspracheentscheid urteilte das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, am 21. Oktober 2021:

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.

D.

1.

Mit Beschwerde ans Verwaltungsgericht vom 16. November 2021 beantragten die Eheleute A. und B.:

1.

Das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 21. Oktober 2021 ist aufzuheben.

2.

Die Steuerveranlagung 2016 ist zu korrigieren, bei der Liegenschaft Y.-Strasse 12 ist der vom Kanton verfügte Eigenmietwert von Fr. 13'688.- einzusetzen.

2.

Während das Spezialverwaltungsgericht am 18. November 2021 und die Steuerkommission X. am 22. Dezember 2021 auf eine Stellungnahme zur

Beschwerde verzichteten, schloss das KStA am 9. Dezember 2021 auf Abweisung der Beschwerde.

3.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 2. März 2022 beraten und entschieden.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200] i.V.m. § 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

Die Beschwerde richtet sich gegen den Entscheid der Vorinstanz, mit dem diese den Einspracheentscheid der Steuerkommission X. – und damit auch die darin enthaltene teilweise Gutheissung der Einsprache mit Bezug auf den Eigenmietwert des Grundstücks Z. – schützte. Die Beschwerdeführer beantragen zwar die vollumfängliche Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Wie sich indes aus ihrem Beschwerdeantrag 2 ergibt, beanstanden sie im Ergebnis allein die Festsetzung des Eigenmietwerts für die Liegenschaft Y.-Strasse. Allein diese bildet daher Thema des verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens – und nur soweit haben die Beschwerdeführer im Übrigen auch ein rechtlich geschütztes Interesse an der Beschwerdeführung, wurde doch ihrem Antrag mit Bezug auf den Eigenmietwert der Liegenschaft Z. vollumfänglich entsprochen. Auch der Beschwerdeantrag 2 ist daher in diesem einschränkenden Sinn entgegenzunehmen, zumal ansonsten im dargelegten Umfang nicht auf die Beschwerde einzutreten wäre.

3.

Auch mit Bezug auf den Eigenmietwert der Liegenschaft Y.-Strasse machen die Beschwerdeführer – zu Recht – nicht etwa geltend, dieser sei offensichtlich unrichtig. Beanstandungen mit Bezug auf die konkrete Höhe des in einer Veranlagung figurierenden Eigenmietwerts sind nicht im Ein-

spracheverfahren vorzubringen, sondern können allein mittels eines Gesuchs um Einzelschätzung wegen offensichtlicher Unrichtigkeit (sog. Unrichtigkeitsschätzung) geltend gemacht werden. Daran ändert der Umstand, dass die Erhöhung des infrage stehenden Eigenmietwerts hier nicht auf einer Einzelschätzung beruhte, sondern allein auf der pauschalen Anpassung von 14% für die Gemeinde X. gemäss dem Anhang zum Anpassungsdekret nichts (vgl. dazu ausführlich Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.2021.366 vom 2. März 2022). Dass sie kein Interesse an einer Unrichtigkeitsschätzung haben, brachten die Beschwerdeführer denn auch bereits im Einspracheverfahren zum Ausdruck (vgl. Stellungnahme vom 9. Januar 2021, S. 2 oben).

4.

Mit ihrer Beschwerde wenden sich die Beschwerdeführer vielmehr grundsätzlich gegen die Zulässigkeit der Anpassung des Eigenmietwerts ihrer Liegenschaft Y.-Strasse durch das Anpassungsdekret und die in diesem enthaltene Regelung, nämlich die pauschale Anpassung der Eigenmietwerte mittels Mitteilung an die Betroffenen bzw. Übernahme der neuen Werte in die Steuerveranlagungen ab der Steuerperiode 2016.

Diese Vorbringen erweisen sich als zulässig und dementsprechend ist auf die Beschwerde (im dargelegten Umfang, d.h. mit Bezug auf den "neuen" Eigenmietwert der Liegenschaft Y.-Strasse) einzutreten:

- Die blosser Mitteilung des neuen, pauschal angepassten Eigenmietwerts durch das Kantonale Steueramt (KStA) vom 9. Januar 2017 wirkte sich für die Beschwerdeführer noch nicht belastend aus und ihnen war daher auch nicht zuzumuten, sich bereits gegen diese Mitteilung zur Wehr zu setzen. Eine Belastungswirkung durch den neuen Eigenmietwert ergab sich für die Beschwerdeführer erst mit der Übernahme dieses neuen Werts in ihre Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 vom 16. Dezember 2019. Erst dann war es den Beschwerdeführern möglich, sich gegen die Zulässigkeit der Eigenmietwerterhöhung um 14% gegenüber dem bisherigen Eigenmietwert zu wehren.
- Auch der Umstand, dass der Beschwerdeführer bereits in einem das Anpassungsdekret betreffenden Normenkontrollverfahren (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts WNO.2016.2 vom 20. September 2016) als Gesuchsteller aufgetreten ist, ändert – zumal die Beschwerdeführerin an diesem Verfahren nicht teilgenommen hat – nichts daran, dass er im Zusammenhang mit der konkreten Anwendung des Anpassungsdekrets, welche sich belastend auf ihn auswirkt, Anspruch auf (zum Teil erneute) Prüfung der von ihm vorgebrachten Argumente hat, insbesondere mit Bezug auf die inzidente Kontrolle, ob das mit dem Anpassungsdekret gewählte Vorgehen verfassungsmässig ist.

II.

1.

1.1.

Die Beschwerdeführer machen zunächst geltend, unabhängig von der Beantwortung der Frage nach der Zulässigkeit der pauschalen Eigenmietwertanpassung durch das Anpassungsdekret sei ihnen die sie betreffende Erhöhung nicht gesetzeskonform eröffnet worden: Die Eigenmietwert-erhöhung sei den davon Betroffenen und damit auch ihnen mittels einer blossen schriftlichen Mitteilung kommuniziert worden. In § 219 Abs. 1 StG sei indessen vorgesehen, dass das KStA die Eigenmietwerte und die Vermögenssteuerwerte verfüge, und zwar mittels einer Eröffnung durch die Steuerkommission der Grundstücksgemeinde, welche unabhängig von der Steuerveranlagung erfolge. Es sei unhaltbar, einen verfükten Wert anzupassen, ohne dass die Voraussetzungen für die Vornahme einer Änderungsschätzung erfüllt seien, da die bisherige Verfügung des Eigenmietwerts formell rechtskräftig und damit unabänderlich sei. Ganz offensichtlich habe sich auch niemand am bisherigen Wert gestört. Für dessen Änderung sehe der Kanton klare Verfahren vor. In § 218 Abs. 2 StG sei diesbezüglich vorgesehen, dass die bisherigen Werte nur unter bestimmten Voraussetzungen geändert werden könnten, und vor allem dass bereits vorgenommene Veranlagungen zu revidieren seien. Gemäss § 219 Abs. 1 StG verfüge das KStA die Eigenmietwerte und die Vermögenssteuerwerte. Selbst wenn das Dekret also rechtens sei, müssten die ordentlichen Verfahren eingehalten werden. Geänderte Schätzungsergebnisse müssten eröffnet (sprich: verfükt) werden.

1.2.

Das Vorbringen, wonach ein einmal im Rahmen der allgemeinen Neuschätzung oder einer Änderungsschätzung verfügter Eigenmietwert unabänderlich sei, fällt mit dem weiteren Vorbringen der Beschwerdeführer, wonach eine pauschale Anpassung der Eigenmietwert gesetzlich nicht vorgesehen und daher unzulässig sei, zusammen (vgl. dazu nachfolgend Erw. II./2). Ihr Vorbringen im Hinblick auf die angeblich mangelhafte Eröffnung der angepassten Eigenmietwerte ihrer Liegenschaft erweist sich als unbegründet. Zwar ergibt sich nämlich aus der gesetzlichen Regelung des Schätzungswesens in § 218 f. StG die von den Beschwerdeführern geschilderte Vorgehensweise, wonach die Eigenmietwerte und die Vermögenssteuerwerte grundsätzlich einzeln, und zwar getrennt von den Veranlagungsverfügungen, durch das KStA – und nicht etwa durch die für die Vornahme der Einkommens- und Vermögenssteuerveranlagungen zuständigen kommunalen Steuerkommissionen – verfükt werden. Ein solches Vorgehen war indessen für die Umsetzung der mit dem Anpassungsdekret beschlossenen pauschalen Eigenmietwertzuschläge offensichtlich nicht angezeigt, hätte doch ansonsten anstelle der pauschalen Anpassung eine neue allgemeine Neuschätzung durchgeführt werden müssen. Ist es aber möglich, die Eigenmietwerte kantonsweit mittels eines vom Grossen Rat zu erlassenden

Dekrets ausserhalb einer allgemeinen Neuschätzung zu erhöhen, so wäre es geradezu widersinnig, die erhöhten Eigenmietwerte im Rahmen individueller Neuschätzungen zu eröffnen. Es genügt vielmehr, die (pauschal gemeindeweise) erhöhten Werte den individuell betroffenen Eigentümern in einer Form zu eröffnen, welche es diesen erlaubt, sich gegen diese Erhöhung zur Wehr zu setzen.

Den Beschwerdeführern ist durch die Art der Eröffnung des neuen Eigenmietwerts ihrer Liegenschaft Y.-Strasse kein Nachteil erwachsen: Zwar war die Mitteilung des KStA vom 9. Januar 2017 betreffend die pauschale Erhöhung des Eigenmietwerts der Liegenschaft Y.-Strasse nicht mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen und auch als solche nicht anfechtbar. Hingegen stand den Beschwerdeführern unstreitig gegen die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 vom 1. Dezember 2019 eine Einsprache und damit die Möglichkeit offen, auf dem Rechtsmittelweg ihre prinzipiellen Einwände gegen die pauschale Eigenmietwertanpassung überprüfen zu lassen. Ist aber nicht erkennbar, inwiefern den Beschwerdeführern durch die von ihnen beanstandete Eröffnung des neuen, angepassten Eigenmietwerts ein Nachteil erwachsen sein soll, so kann auch entgegen deren Ansicht nicht von einer mangelhaften Eröffnung der angepassten Eigenmietwerte ausgegangen werden.

2.

2.1.

Weiter führen die Beschwerdeführer aus, während sie das Anpassungsdekret bisher ohne Erfolg einer abstrakten Normenkontrolle zuzuführen versucht hätten, sei eine unabhängige Beschwerde des Mieterverbands positiv bewertet worden. Das Verfahren betreffend Anpassung der Eigenmietwerte sei gesetzlich klar definiert: Die Regelungskompetenz des Grossen Rats in § 218 Abs. 1 StG sei auf die Anordnung einer allgemeinen Neuschätzung sowie darauf beschränkt, jederzeit die Eigenheimbesitzer zu entlasten, indem er den Eigenmietwert – soweit Bundesgesetze es zuliesse – tiefer ansetze. Die Kantonsverfassung lasse hier auch keinen Spielraum zu. Auch aus § 218 Abs. 4 StG, wonach der Regierungsrat die Bewertung der Grundstücke und der Eigenmietwerte regelt, ergebe sich, dass der Gesetzgeber eine direkte Einmischung des Grossen Rats in die Verfahrensabläufe verhindern wolle. Schätzungsparameter seien dementsprechend durch den Regierungsrat auf dem Verordnungsweg vorzunehmen; diese müssten als Basis für die allgemeine Neuschätzung festgelegt werden. Eine andere Auslegung des Gesetzes mache keinen Sinn.

2.2.

Wie das Verwaltungsgericht bereits im Urteil betreffend das vom Beschwerdeführer angehobene Normenkontrollverfahren WNO.2016.2 vom 20. September 2016 (auf eine vom Beschwerdeführer gegen dieses Urteil erhob-

bene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten trat das Bundesgericht mit Urteil 2C_1013/2016 vom 21. Dezember 2017 nicht ein) ausführlich dargelegt hat, besteht eine ausreichende gesetzliche Grundlage für den Erlass des Anpassungsdekrets, welches damit seinerseits eine ausreichende Grundlage für die darin vorgesehenen Eigenmietwertanpassungen bildet (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts WNO.2016. 2 Erw. II./2.; vgl. auch die ausführliche Wiedergabe dieses Urteils im angefochtenen Entscheid). Dass der Grosse Rat als kantonaler Gesetzgeber dann, wenn die Eigenmietwerte im Kanton unter die verfassungsrechtlich zulässige Untergrenze von 60% des Marktmietwerts absinken, zur Vornahme der erforderlichen Korrektur zuständig ist, hat im Übrigen auch das Bundesgericht in zwei Urteilen bestätigt und dabei ausdrücklich darauf hingewiesen, dass diese Auslegung von § 30 Abs. 1 in Verbindung mit § 218 Abs. 3 StG unter verfassungsrechtlichen Aspekten zu keinerlei Beanstandung Anlass gibt, zumal der Gesetzgeber mit diesem Vorgehen im Ergebnis dem Bundesrecht gegenüber dem entgegenstehenden kantonalen Recht den Vorrang gegeben hat (siehe Urteile des Bundesgerichts 2C_37/2021 sowie 2C_38/2021, je vom 3. März 2021, jeweils Erw. 3.2.7). Weitere Erwägungen zur von den Beschwerdeführern behaupteten mangelnden Zuständigkeit des Grossen Rats zum Erlass des Anpassungsdekrets erübrigen sich daher.

An diesem Ergebnis vermag auch der Hinweis der Beschwerdeführer auf das Urteil des Verwaltungsgerichts WNO.2019.1 vom 16. September 2020 nichts zu ändern. Im erwähnten Verfahren hatte das Verwaltungsgericht ein Normenkontrollbegehren des Mieterverbands des Kantons Aargau zu beurteilen. Damit wurde unter Bezugnahme auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, welche ein Unterschreiten der 60% Grenze (vom Marktmietwert) beim Eigenmietwert als verfassungsrechtlich unzulässig betrachtet, geltend gemacht, angesichts dessen, dass § 30 Abs. 2 StG eine Eigenmietwertfestlegung genau auf der Höhe dieser Grenze anordne, erweise sich die Regelung von § 218 Abs. 3 StG, welche eine Intervention des Regierungsrats erst bei einer Veränderung um mehr als 5% verlange, als verfassungswidrig. Ausserdem hatte der Mieterverband vorgebracht, dass die Eigenmietwerte auch nach deren Anhebung durch das Anpassungsdekret gesamthaft gesehen zu niedrig seien, d.h. in einem Grossteil der Fälle unter dem verfassungsrechtlichen Minimum von 60% des Marktmietwerts lägen, so dass auch das Anpassungsdekret aufzuheben sei. Das Verwaltungsgericht hiess die Beschwerde des Mieterverbands gut, weil es zur Auffassung gelangte, die in § 218 Abs. 3 StG vorgesehene Interventionsschwelle sei zu niedrig. Dementsprechend hob das Verwaltungsgericht § 218 Abs. 3 StG teilweise auf, d.h. soweit er lautete: "um mehr als 5 Prozentpunkte". Das Verwaltungsgericht gelangte überdies zum Ergebnis, dass die Eigenmietwerte auch nach Erlass und Umsetzung des Anpassungsdekrets immer noch grossmehrheitlich unterhalb der verfassungsrechtlichen Grenze von

60% des Marktwerts lägen und das Anpassungsdekret deshalb aufzuheben sei. Nur weil im Fall einer sofortigen Aufhebung des Anpassungsdekrets wiederum die "alten", noch tieferen Eigenmietwerte gegolten hätten, hob das Verwaltungsgericht zwar das Anpassungsdekret auf, bestimmte indessen, dass dieses im Sinne einer Übergangsregelung weiter Bestand habe, bis eine verfassungskonforme Regelung an seine Stelle trete. Damit können die Beschwerdeführer aber aus dem Urteil des Verwaltungsgerichts, in dem dieses das Anpassungsdekret nicht etwa deshalb aufhob, weil es nicht der Zuständigkeitsordnung zum Erlass der betreffenden Vorschriften entsprach, sondern allein deshalb, weil die Eigenmietwerte im Kanton auch nach dessen Erlass noch grossmehrheitlich unter der Grenze von 60% des Marktmietwerte lagen, nichts für ihren Standpunkt ableiten. Insgesamt erweist sich ihre Beschwerde als unbegründet und ist daher abzuweisen.

III.

Dem Verfahrensausgang entsprechend werden die Beschwerdeführer kostenpflichtig (§ 189 Abs. 1 StG, § 31 Abs. 2 VRPG), wobei die solidarische Haftbarkeit angeordnet wird (§ 33 Abs. 3 VRPG). Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG, § 32 Abs. 2 VRPG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr.800.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 180.00, gesamthaft Fr. 980.00, sind von den Beschwerdeführern, unter solidarischer Haftbarkeit, zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:

die Beschwerdeführer
das Kantonale Steueramt
den Gemeinderat X.
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:

das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, 1000 Lausanne 14, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 2. März 2022

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

Berger

Ruth