

III. Steuern

- 14 **Änderungsschätzung von Vermögenssteuerwerten (§ 218 Abs. 2 StG)**
- **Tragweite der Änderungsschätzung wegen Übergang von Fremd- zu Eigennutzung**
 - **Anlass zu Schätzungskorrektur nur bei Abweichung von mehr als 15% gegenüber dem neu ermittelten Wert**

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 10. Februar 2017, i.S. M.E. und P.E. gegen KStA (WBE.2016.495)

Aus den Erwägungen

1.

1.1.

Das aargauische System der Festsetzung der Eigenmietwerte ebenso wie der Vermögenssteuerwerte beruht auf einer möglichst individuellen Festsetzung der Eigenmietwerte aufgrund von Einzelschätzungen, welche gemäss den Vorschriften der Bewertungsverordnung bei jeder Liegenschaft zahlreiche Parameter berücksichtigen. So sind letztmals per 1. Januar 1999 im gesamten Kanton für sämtliche Liegenschaften aufgrund von Individualschätzungen die Eigenmietwerte und die Vermögenssteuerwerte festgesetzt worden, wobei Wertbasis die Verhältnisse am 1. Mai 1998 bildeten (§ 5 Abs. 1 VBG; MARTIN PLÜSS in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER, [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri/Bern 2015 [Kommentar StG], § 218 N 4).

1.2.

Einzelschätzungen werden indessen grundsätzlich nur dann – dann aber grundsätzlich für jedes im Kanton gelegene Grundstück – durchgeführt, wenn der Grosse Rat eine entsprechende Anordnung

trifft (vgl. § 218 Abs. 1 StG und dazu MARTIN PLÜSS, a.a.O., § 218 N 2 f.). Letztmals wurde eine sog. allgemeine Neuschätzung nach einem entsprechenden Beschluss des Grossen Rates per 1. Januar 1999 (auf der Wertbasis 1. Mai 1998) durchgeführt (vgl. wiederum MARTIN PLÜSS, a.a.O., § 218 N 4).

1.3.

Ausserhalb einer allgemeinen Neuschätzung werden die Eigenmietwerte und die Vermögenssteuerwerte nur bei Vorliegen besonderer Umstände aufgrund einer Einzelschätzung geändert, nämlich dann, wenn Anlass für eine sog. Änderungsschätzung oder eine Unrichtigkeitsschätzung besteht.

1.3.1.

Eine Änderungsschätzung ist dann vorzunehmen, wenn sich Änderungen im Bestand, in der Nutzung oder im Wert eines Grundstücks ergeben (vgl. § 218 Abs. 2 StG). Damit es zu einer Änderungsschätzung kommt, ist vorausgesetzt, dass es sich um eine wesentliche Änderung handelt (vgl. dazu im Einzelnen wiederum MARTIN PLÜSS, a.a.O. § 218 N 20 ff.). Der Wechsel des Eigentümers (Handänderung) ist kein Grund für eine Änderungsschätzung, ausser mit dem Eigentumswechsel gehe eine Änderung von Bestand, Nutzung oder Wert des Grundstücks einher (z.B. Wechsel von Fremd- zu Eigennutzung oder umgekehrt).

Hier wurde im Zusammenhang mit der Überbauung der Liegenschaft in O. im Jahr 2010 zu Recht eine Änderungsschätzung wegen Bestandesänderung (Neubau) vorgenommen und dem damaligen Eigentümer eröffnet (vgl. Änderungsschätzung vom 20. Juli 2011). Diese Änderungsschätzung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Sodann war wegen des mit dem Erwerb der Liegenschaft durch die Beschwerdeführer verbundenen Wechsels von der Fremdnutzung – vorher wurde die Liegenschaft vermietet – zur Eigennutzung eine erneute Änderungsschätzung durchzuführen.

1.3.2.

Die im Rahmen einer allgemeinen Neuschätzung (oder mit einer Änderungsschätzung) vorgenommene Schätzung kann sehr lange Bestand haben. So liegt etwa die letzte allgemeine Neuschätzung inzwischen mehr als 17 Jahre zurück. Ein Fehler in einer

Schätzung wirkt sich damit entsprechend lang aus; bei einer zu hoch ausgefallenen Schätzung muss sich ein Steuerpflichtiger unter Umständen über viele Jahre hinweg einen zu hohen Eigenmietwert und/oder Vermögenssteuerwert anrechnen lassen (Umgekehrt profitiert er gegebenenfalls auch über einen langen Zeitraum hinweg von zu tief festgelegten Werten). Diesem Umstand trägt der Gesetzgeber durch das Institut der Unrichtigkeitsschätzung Rechnung, indem ein steuerpflichtiger Eigentümer (insbesondere etwa beim Eigentümerwechsel, der wie dargelegt keinen Grund für eine Einzelschätzung darstellt) geltend machen kann, die ursprünglich im Rahmen der allgemeinen Neuschätzung oder bei einem später eingetretenen Grund für eine Änderungsschätzung vorgenommene Schätzung sei offensichtlich unrichtig. Ergibt sich bei einer Überprüfung der Schätzung, dass diese offensichtlich unrichtig war, so ist sie anzupassen.

Offensichtliche Unrichtigkeit gemäss § 218 Abs. 2 StG wird dabei nach gefestigter Praxis, zu deren Änderung kein Anlass besteht, zumal die Beschwerdeführer keine zwingenden Gründe für eine Änderung dieser Praxis nennen, dann – und nur dann – 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 (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.

Die "Vergleichsschätzung", gestützt auf welche das KStA feststellt, ob Anlass für die Vornahme einer Unrichtigkeitsschätzung besteht, unterliegt dabei im Einspracheverfahren der freien Überprüfung und auch in einem allfälligen Rekursverfahren hat das

Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, diese grundsätzlich frei, d.h. auch hinsichtlich der Ermessenshandhabung, zu überprüfen (vgl. § 53 Abs. 2 i.V.m. § 52 VRPG), wobei sich das Spezialverwaltungsgericht als Gericht immerhin eine gewisse Zurückhaltung bei der Überprüfung rein schätzerischer Ermessensfragen auferlegt. Auf Beschwerde hin überprüft das Verwaltungsgericht schliesslich lediglich noch, ob der Sachverhalt zutreffend festgestellt wurde und/oder eine Rechtsverletzung vorliegt (vgl. zur Kognition des Verwaltungsgerichts in Schätzungsfällen wiederum MARTIN PLÜSS, a.a.O., § 218 N 24b).

1.4.

1.4.1.

Hier wurde, wie bereits erwähnt, 2011 wegen der Überbauung der Parzelle in O., eine Änderungsschätzung durchgeführt und den damaligen Eigentümern eröffnet. Diese Schätzung ist in Rechtskraft erwachsen. Nach dem Erwerb der Liegenschaft durch die Beschwerdeführer nahm das KStA am 30. Oktober 2015 eine weitere Änderungsschätzung infolge Nutzungsänderung (Wechsel von der Fremdnutzung zur Eigennutzung) vor.

Dabei verfügte das KStA in der Schätzung vom 30. Oktober 2015 erstmals einen Eigenmietwert für die bisher fremdgenutzte Liegenschaft, für die bis dahin kein Eigenmietwert, sondern Mietertrag zu versteuern war. Für die Bestimmung des Eigenmietwerts knüpfte das KStA dabei an den bestehenden, bereits in der Schätzung vom 20. Juli 2011 verfükten Mietwert von Fr. 31'229.00 an und setzte den Eigenmietwert gestützt auf § 24 Abs. 1 VBG i.V.m. Anhang 17 zur VBG Ziff. 2. auf 61% des Mietwerts fest (61% von Fr. 31'229.00 = Fr. 19'050.00). Ebenso passte das KStA den Vermögenssteuerwert entsprechend dem Umstand der Selbstnutzung an, indem es gemäss Anhang 17 zur VBG Ziff. 1. den Verkehrswert infolge Selbstbewohnens gegenüber der Schätzung vom 20. Juli 2011 um 10% absenkte.

1.4.2.

Mit der Änderungsschätzung vom 30. Oktober 2015 liegt damit zwar eine Änderungsschätzung im Sinne des Gesetzes vor – als Folge des Umstands des Selbstbewohnens war neu ein Eigenmietwert festzusetzen und entsprechend Anhang 17 zur VBG Ziff. 2 der

Verkehrswert zu korrigieren. Eine eigentliche Schätzung wurde damit aber gar nicht vorgenommen und war auch gar nicht vorzunehmen, da sich eine wesentliche Änderung nur hinsichtlich des Umstands des Selbstbewohnens ergab, der lediglich die dargelegten Änderungen erforderlich machte. Thema einer allfälligen Anfechtung der Änderungsschätzung vom 30. Oktober 2015 konnten damit nur die Frage der Korrektheit dieser – zu Recht unbestrittenen – Anpassungen oder das Vorbringen sein, die Änderungsschätzung vom 20. Juli 2011, bei der letztmals mittels einer Individualschätzung Verkehrswert und Mietwert festgelegt worden waren, sei offensichtlich unrichtig.

Die dargelegte Konsequenz, dass nämlich die ursprünglich festgelegten Werte (Verkehrswert und Mietwert) in Kraft bleiben und lediglich mittels der gesetzlich vorgesehenen, rein rechnerischen Operationen anzupassen sind (Reduktion Verkehrswert um den Markttoleranzfaktor von 10% gemäss Anhang 17 zur VBG Ziff. 1, Reduktion Eigenmietwert gegenüber Normmietwert um 39% gemäss Anhang 17 zur VBG Ziff. 2 VBG), indessen der mit der Handänderung verbundene Wechsel von der Fremd- zur Eigennutzung zu keiner – erneuten – individuellen Schätzung insbesondere des Normmietwerts führt, mag aus der Perspektive des Erwerbers einer bisher fremdgenutzten Liegenschaft, die er selbst nutzen will, als hart erscheinen: Der Neueigentümer hat – abgesehen vom Fall der offensichtlichen Unrichtigkeit – keinen Anspruch auf eine individuelle Schätzung des Eigenmietwerts und muss sich den Mietwert seines Vorgängers entgegenhalten lassen. Dies ist indessen als Folge des vom aargauischen Gesetzgeber gewählten Schätzungssystems hinzunehmen, zumal die Korrekturmöglichkeit der Unrichtigkeitsschätzung besteht. Diese Konsequenz rechtfertigt sich auch aus Rechtsgleichheitsüberlegungen, wird doch auf diese Weise die Gleichbehandlung der Liegenschafteneigentümer im aargauischen System der nur periodisch durchzuführenden Individualschätzungen erreicht und die Schaffung einer "Insellösung" für den Fall des Wechsels von der Fremd- zur Eigennutzung vermieden. Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass die infrage stehenden Werte beim Erwerb einer Liegenschaft bekannt sind, der Käufer mit der Absicht

der Selbstnutzung die entsprechenden Werte vom Verkäufer erfragen kann und beim Kauf weiss, worauf er sich einlässt.

2.

Die Beschwerdeführer haben denn auch der Sache nach sowohl im Rekursverfahren als auch nunmehr im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht geltend gemacht, die Festsetzung des Mietwerts in der Änderungsschätzung vom 20. Juli 2011 sei offensichtlich unrichtig.

2.1.

Mit ihrem Hauptantrag verlangen sie den Normmietwert auf Fr. 25'997.00 und den Eigenmietwert dementsprechend auf Fr. 15'858.00 (= 61% von Fr. 25'997.00) herabzusetzen.

Zu diesem Wert gelangen die Beschwerdeführer, indem sie an den Mietzins gemäss dem Mietkaufangebot des Verkäufers vom 30. Juni 2015 (Fr. 2'400.- pro Monat bzw. Fr. 28'800.- pro Jahr) anknüpfen und diesen gemäss eigenen Überlegungen im Zusammenhang mit der pauschalen Erhöhung der Eigenmietwerte per 1. Januar 2016 auf Fr. 25'997.00 reduzieren.

Wie bereits die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat, kann nicht auf den im Miet-/Kaufangebot enthaltenen Mietzins abgestellt werden. Das KStA hat in seiner Vernehmlassung zur Beschwerde zutreffend auf den entscheidenden Unterschied zwischen einer "normalen" Miete und sog. Mietkaufmodellen hingewiesen. Bei letzteren handelt es sich um eine spezielle Finanzierungsform des Liegenschaftskaufs mit uneinheitlichen Konditionen. Es führt daher nicht zu realitätsnahen Ergebnissen, wenn für die Schätzung des Normmietwerts auf den im Rahmen eines Mietkaufs bezahlten (bzw. hier sogar nur vorgeschlagenen) Mietzins abgestellt wird. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer ist es keineswegs abwegig, sondern erscheint bei einer Schätzung des Eigenmietwerts unabhängig von den Vorgaben der VBG allein aufgrund von tatsächlichen Erhebungen als der einzig mögliche Weg, an den im Jahr 2014 erzielten Mietzins von Fr. 3'000.00 pro Monat bzw. Fr. 36'000.00 pro Jahr anzuknüpfen; und zwar selbst dann, wenn Leerstände berücksichtigt werden, die im Übrigen im behauptetem Umfang nicht belegt sind. Selbst wenn zusätzlich der Umstand berücksichtigt wird, dass es sich bei der

Vermietung um eine Erstvermietung handelte und weitere Besonderheiten in Rechnung gestellt werden, liegt damit auf der Hand, dass der bei Vermietung der Liegenschaft jährlich erzielbare Mietertrag jedenfalls auch nicht einmal annäherungsweise nur 85% oder weniger als der vom KStA festgelegte Normmietwert vom Fr. 31'229.00 (85% = Fr. 26'545.00, entspricht einem monatlichen Mietzins von knapp unter Fr. 2'212.00) betragen kann. Wird, wie die Beschwerdeführer dies mit ihrem Hauptantrag verfechten, der Normmietwert unabhängig von der Anwendung der VBG allein aufgrund von Marktdaten ihrer Liegenschaft ermittelt, ist daher die Festsetzung des Normmietwerts auf Fr. 31'229.00 nicht offensichtlich unrichtig. Selbst wenn der tatsächlich erzielbare Mietzins unterhalb dieses Werts liegen sollte, wird die Unrichtigkeitsschwelle von 15% klarerweise verfehlt, so dass kein Anlass für eine Einzelschätzung besteht.

Auch wenn davon ausgegangen wird, der vom KStA festgelegte Normmietwert stelle den historischen, d.h. auf die Basis der letzten allgemeinen Neuschätzung zurückgerechneten Wert, dar und wäre für den Vergleich mit tatsächlichen aktuellen Werten hochzurechnen (die Beschwerdeführer verfechten dafür den Faktor 10.78), ergäbe sich ein Betrag von Fr. 34'596.00. 85% davon entsprechen Fr. 29'406.00 (bzw. einem monatlichen Mietzins von Fr. 2'451.00). Es erscheint als höchstwahrscheinlich, dass mit dem von den Beschwerdeführern erworbenen Objekt, einem trotz gewisser Mängel quasi neuen frei stehenden Einfamilienhaus (einschliesslich Garage) auch bei Einleitung der letzten allgemeinen Neuschätzung mindestens ein Mietzins in dieser Höhe zu erzielen gewesen wäre. Die offensichtliche Unrichtigkeit ist damit nicht dargetan.

2.2.

Mit ihrem Eventualantrag 1 verlangen die Beschwerdeführer die Herabsetzung des Normmietwerts unter Berufung auf die Vorschriften der VBG. Sie sind der Auffassung, sowohl das KStA als auch in der Folge das Spezialverwaltungsgericht hätten verschiedene der für die Feststellung des Normmietwerts massgebenden Kriterien (konkret: die Punkte bzw. die daraus resultierenden Zu- oder Abschläge für Ausbau, Anordnung, und Wohnlage gemäss den Anhängen 2, 3 und 8 sowie die Bestimmung der Anzahl der massgeblichen

Raumeinheiten gemäss Anhang 9 zur VBG) falsch bzw. unzulänglich gewichtet.

Die abweichende Gewichtung der Kriterien der VBG durch die Beschwerdeführer ergibt nach ihrer eigenen, rechnerisch richtigen Berechnung einen Normmietwert bzw. einen Eigenmietwert von Fr. 27'582.00 bzw. Fr. 16'825.00. Diese Werte belaufen sich, werden sie mit den vom KStA festgesetzten Werten (Normmietwert Fr. 31'229.00 bzw. Eigenmietwert Fr. 19'050.00) verglichen, auf rund 88.3% der vom KStA festgesetzten Werte. Sie liegen damit oberhalb der für die Vornahme einer Einzelschätzung wegen offensichtlicher Unrichtigkeit der ursprünglichen Schätzung geltenden Schwelle von 85%. Die Beschwerdeführer berufen sich damit zwar darauf, die Schätzung des KStA sei offensichtlich unrichtig. Sie machen indes mit ihren Ausführungen nicht einmal geltend, die für die Annahme der offensichtlichen Unrichtigkeit der Schätzung geltende Erheblichkeitsschwelle sei in ihrem Fall überschritten. Deshalb muss es mit der Schätzung des KStA sein Bewenden haben, ohne dass auf die Argumente der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den erwähnten Schätzungskriterien gemäss den Anhängen 2, 3, 8 und 9 zur VBG einzugehen ist. Der Vollständigkeit halber sei in diesem Zusammenhang angefügt, dass sich eine Auseinandersetzung mit diesen Argumenten auch deshalb verbietet, weil die Beschwerdeführer lediglich Gesichtspunkte vorbringen, die allein den Bereich des schätzerischen Ermessens beschlagen, dessen Überprüfung dem Verwaltungsgericht nicht zusteht. Ausserdem weichen der von den Beschwerdeführern verfochtene Normmietwert bzw. der Eigenmietwert nur marginal von den durch die Vorinstanz ermittelten Werten (Normmietwert Fr. 29'771.00 bzw. Eigenmietwert Fr. 18'161.00; d.h. Abweichung von rund 7.4% von den Werten gemäss Beschwerdeschrift, S. 7: Fr. 27'582.00 Normmietwert bzw. Fr. 16'825.00 Eigenmietwert) ab, so dass auch deshalb, zumal keine klaren Normverstösse bzw. Verletzungen allgemein anerkannter Schätzungsmethoden geltend gemacht werden und auch sonst nicht erkennbar sind, angesichts der beschränkten Kognition des Verwaltungsgerichts bei der Überprüfung von Grundstücksschätzungen eine Korrektur des angefochtenen Eigenmietwerts von vornherein ausser Betracht fällt.

15 Steuersatzbestimmung bei beschränkter Steuerpflicht aufgrund im Kanton gelegener Grundstücke (§ 19 Abs. 1 und 2 StG)

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 3. Juli 2017, i.S. KStA gegen T.I. (WBE.2017.220)

Aus den Erwägungen

2.

Die Vorinstanz hat § 19 Abs. 2 StG in einem zweiten Schritt jedoch die Anwendung versagt, soweit diese zu einem höheren satzbestimmenden als steuerbaren Einkommen führt. Unter Berufung auf die Lehre ist die Vorinstanz zur Auffassung gelangt, die Anwendung der Bestimmung führe zu einem Methodendualismus, welcher einerseits sowohl das Diskriminierungsverbot in den von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) als auch das Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 BV verletze. Dies habe zur Folge, dass die Bemessungsgrundlage bei beschränkt Steuerpflichtigen stets nach der objektmässigen Methode zu bestimmen sei. Beschränkt Steuerpflichtige seien immer (nur) zu dem Steuersatz zu besteuern, der sich aus den in der Schweiz steuerbaren Faktoren ergebe.

2.1.

Das Bundesgericht hat in seiner neueren Rechtsprechung mehrfach festgehalten, das StHG behandle in Art. 3 StHG die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit, enthalte jedoch keine Regel mit Bezug auf das Ausmass der Steuerpflicht. Insbesondere regle das Gesetz nicht die Frage, ob im Ausland erlittene Verluste von der Bemessungsgrundlage abzugsfähig seien. Dieses Schweigen des Gesetzes könne für sich allein genommen nicht so verstanden werden, dass den Kantonen damit ein autonomer Regelungsbereich mit Bezug auf eine Thematik offen stehe, für welche von Verfassungen wegen ausdrücklich die Harmonisierung vorgesehen sei. Das