

im Rekursverfahren ein; im Einspracheverfahren berief er sich noch mit keinem Wort darauf. Da es unzulässig ist, im Rekurs- und im Beschwerdeverfahren neue, im Einspracheverfahren nicht genannte Beweismittel einzubringen, da diese Beweismittel schon während des Einspracheverfahrens vorhanden waren und die verspätete Einreichung nicht entschuldbar ist und da der Beschwerdeführer im Veranlagungs- und im Einspracheverfahren auf den Beweismittelausschluss hingewiesen wurde, darf das Verwaltungsgericht diese neuen Unterlagen zum Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht berücksichtigen (und hätte sie schon das Steuerrekursgericht nicht berücksichtigen dürfen). Das hat zur Folge, dass dieser Nachweis nicht erbracht ist.

31 Grundstückgewinnsteuer. Berechnung der Besitzesdauer (§ 79 aStG).

- **Berechnung der Besitzesdauer bei einem Teilverkauf nach vorgängiger Landumlegung. Die unterschiedliche Besitzesdauer der in die Landumlegung eingeworfenen Parzellen ist bei der Neuzuteilungsparzelle anteilmässig weiterzuführen. Wird die neue Parzelle aufgeteilt und teilweise veräussert, so ist die Berechnung vorzunehmen, als werde zuerst der Anteil der Parzelle mit der längsten Besitzesdauer - und entsprechend der tiefsten Steuerbelastung - verkauft.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 25. Januar 2005 in Sachen Kantonales Steueramt gegen Steuerrekursgericht und H.H. Publiziert in StE 2006, B 45 Nr. 11.

32 Einzelschätzung der Grundstücke (§ 218 Abs. 2 StG).

- **Übergangsrecht. Voraussetzungen, unter denen eine Einzelschätzung nach neuem Recht vorgenommen werden darf, obwohl der Grund noch vor dem Inkrafttreten eintrat (Erw. 3.1, 3.2).**
- **Unterschiede der Einzelschätzungen je nach dem Grund, der sie auslöst (Erw. 3.3, 4).**
- **Reformatio in peius muss auch angekündigt werden, wenn kein Rückzug des Rechtsmittels möglich ist (Erw. 3.4).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 21. Dezember 2005 in Sachen Stiftung W gegen Steuerrekursgericht.

Sachverhalt

W. verstarb am 14. Oktober 2000; die ihr gehörende Parzelle X ging durch Erbgang ins Eigentum der Stiftung W über. Das KStA nahm am 13. Mai 2002 eine Neuschätzung der Parzelle vor, gültig ab der Steuerperiode 2001. Auf Einsprache hin reduzierte es, ausgehend von einem tieferen Miet- und Ertragswert als zuvor, den Vermögenssteuerwert. Im Rekursverfahren machte das Steuerrekursgericht diese Reduktion für die Steuerperiode 2001 rückgängig.

Aus den Erwägungen

1.1. Nach altem Recht war vorgeschrieben, dass die Grundstücke in grösseren Zeitabständen auf Beginn einer Veranlagungsperiode neu geschätzt werden. Gleichzeitig oder auch ausserhalb einer allgemeinen Neuschätzung konnten die Eigenmietwerte neu festgelegt werden (§ 52 Abs. 1 des Steuergesetzes [aStG] vom 13. Dezember 1983 in der Fassung vom 26. Januar 1988). Die letzte generelle Neuschätzung erfolgte auf den 1. Januar 1999 (§ 4 Abs. 1 VBG in der Fassung vom 25. November 1998).

§ 52 Abs. 3 aStG bestimmte, dass ausserhalb der allgemeinen Neuschätzung der Vermögenssteuerwert und der Eigenmietwert 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. Die Einzelschätzung wird auf Beginn der ihrer Einleitung folgenden Veranlagungsperiode wirksam." Bewertungsstichtag bei Einzelschätzungen, insbesondere bezüglich Bestand und Nutzung, war der Beginn der Veranlagungsperiode, welcher der Einleitung der Schätzung folgte; bei Änderungen in Bestand und

Nutzung zwischen der Schätzung und dem Bewertungsstichtag war die Schätzung zu berichtigen (§ 4 Abs. 2 und 3 VBG).

Zuständig zur Festlegung der Vermögenssteuerwerte der Grundstücke sowie der Eigenmietwerte waren die Gemeindeschätzungskommissionen (§ 121 Abs. 1 aStG; AGVE 1998, S. 239 ff.).

1.2. Das neue Recht brachte gewisse Änderungen. Die hier wesentlichen Bestimmungen finden sich in § 218 Abs. 1 und 2 sowie § 219 Abs. 1 StG:

§ 218

¹Allgemeine Neuschätzungen von Eigenmietwerten und Vermögenssteuerwerten werden auf Anordnung des Grossen Rates auf Beginn einer Veranlagungsperiode vorgenommen.

²Ausserhalb der allgemeinen Neuschätzung nach Absatz 1 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. Die neue Schätzung gilt ab Beginn der Steuerperiode, in der Bestand, Nutzung oder Wert geändert haben, bei unrichtigen Werten ab dem Jahr der Einleitung der Neuschätzung. Bereits vorgenommene Veranlagungen sind zu revidieren.

§ 219

¹Das Kantonale Steueramt verfügt die Eigenmietwerte und die Vermögenssteuerwerte gestützt auf die Erhebungen der Gemeindeschätzungsbehörde.

Neu ist die Zuständigkeit des KStA (anstelle der Gemeindeschätzungskommissionen), die Eigenmietwerte und die Vermögenssteuerwerte festzusetzen und zu eröffnen. Bei den Einzelschätzungen wird, je nach ihrem Grund (Änderungen in Bestand, Nutzung oder Wert einerseits, unrichtige Schätzung oder Rechtsanwendung andererseits [im Folgenden als Einzel- oder Neuschätzungen wegen Änderungen bzw. wegen Unrichtigkeit bezeichnet]), die zeitliche Wirkung unterschiedlich geregelt.

1.3. Übergangsrechtlich schreibt § 262 StG vor, dass die nach den Vorschriften des aStG festgelegten Schätzwerte bis zur nächsten allgemeinen Neuschätzung weitergelten, unter Vorbehalt der nach neuem Recht vorgenommenen Einzelschätzungen (§ 218 Abs. 2 StG)

und Anpassungen (§ 218 Abs. 3 StG). Im Übrigen fehlen bezüglich der Schätzungen eigene Übergangsbestimmungen.

3.1. Die Nutzungsänderung einer Liegenschaft, wie insbesondere der Übergang von Eigen- zu Fremdnutzung oder umgekehrt, löst nach altem und neuem Steuergesetz eine Einzelschätzung aus (§ 52 Abs. 3 aStG; § 218 Abs. 2 StG; Bernhard Meier, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, [1. Aufl.] Muri/Bern 1991, § 52 aStG N 4a; Martin Plüss, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 2, 2. Aufl., Muri/Bern 2004, § 218 N 18). Vorliegend trat die Nutzungsänderung, das Ende der Eigennutzung der Liegenschaft, mit dem Todestag der Erblasserin W. am 14. Oktober 2000 und dem damit verbundenen Eigentumsübergang auf die Beschwerdeführerin zufolge Universalsukzession ein.

3.2. Richtigerweise wäre somit noch im Jahr 2000 unter altem Recht eine Einzelschätzung gemäss § 52 Abs. 3 aStG vorzunehmen gewesen (von Amtes wegen, da kein Gesuch der Beschwerdeführerin erfolgte). Dies unterblieb wohl deshalb, weil sich die Schätzung erst bei der Steuerveranlagung 2001 ausgewirkt hätte. Durchgeführt wurde vielmehr ein Verfahren nach neuem Recht, was sich schon daraus ergibt, dass die Verfügung durch das KStA erfolgte.

Wenn in einem solchen Fall nach Inkrafttreten des StG ein Einzelschätzungsverfahren nach neuem Recht wegen Änderungen (mit Geltung frühestens ab 2001) durchgeführt wird, stellt dies keine unzulässige Rückwirkung dar. Wohl ist das auslösende Ereignis schon vor dem Inkrafttreten des StG erfolgt, doch führt es nach altem wie nach neuem Recht zu einer Einzelschätzung, es ist also nicht so, dass - unzulässigerweise - nach der Rechtsänderung an einen altrechtlichen Tatbestand angeknüpft wird, der nach dem neuen Recht gar nicht mehr relevant ist. Der Sachverhalt gleicht demjenigen, wo ein zeitlich offener Dauersachverhalt für die Zukunft neuen Rechtsfolgen unterstellt wird (sog. unechte Rückwirkung; vgl. BGE 126 V 135 f.; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2002, Rz. 337). Allerdings darf entgegen § 218 Abs. 2 StG die geänderte Schätzung nicht schon in der Steuerperiode 1999/2000 zur Anwendung kommen; dies wäre eine

unzulässige Rückwirkung des StG auf eine vor seinem Inkrafttreten liegende Steuerperiode.

Anders zu entscheiden hätte zur schwer verständlichen Konsequenz, dass die Einzelschätzung nach altem Recht erst für die Veranlagungsperiode nach Einleitung des Verfahrens Gültigkeit erlangte (§ 52 Abs. 3 aStG) und damit gegebenenfalls viel später als bei Anwendung des - materiell überzeugenderen - neuen Rechts, bei dem Einzelschätzungen wegen Änderungen ab derjenigen Steuerperiode gelten, in der die Änderung eingetreten ist (in Übereinstimmung mit § 60 Abs. 1 StG), oder, wegen des Rückwirkungsverbots, ab der ersten Steuerperiode des neuen Rechts.

3.3. Die Rechtsprechung des Steuerrekursgerichts, wonach bei *Einzelschätzungen wegen Änderungen* ausschliesslich diejenigen Positionen (Faktoren, Parameter) der Schätzung anzupassen sind, die mit der zu berücksichtigenden Sachverhaltsänderung direkt zusammenhängen, überzeugt. Weder aus Gründen der Gesetzeslogik und -systematik noch aus der konkreten Regelung in § 218 Abs. 2 StG und § 4 f. VBG lässt sich ableiten, dass eine Einzelschätzung wegen Änderungen mehr als die Anpassung an den geänderten Sachverhalt zum Zweck hätte (ebenso BVR 2004, S. 390 f.). Beim Übergang auf einen neuen Eigentümer bedeutet dies, dass er mit dem Grundstück auch dessen bisherige Verkehrswertschätzung übernehmen muss. Diese Konsequenz ist für ihn - entgegen den Ausführungen in der Beschwerde - ohne weiteres tragbar, kann er doch eine Einzelschätzung wegen Unrichtigkeit verlangen, die zur vollumfänglichen Überprüfung führt (im Einzelnen hinten Erw. 4.1) und so an die Stelle der direkten Anfechtung der ihm eröffneten Werte tritt. Die von der Beschwerdeführerin verlangte Gleichbehandlung mit dem Eintritt in die Steuerpflicht vermag nicht zu überzeugen, denn für die Grundstückschätzung gelten eigene Regeln (insbesondere § 262 StG), die zu Recht davon ausgehen, dass sich auch beim Wechsel des Eigentümers in aller Regel (nämlich wenn die bisherige Schätzung inhaltlich zutreffend ist) keine neue Schätzung aufdrängt.

Die Verfügung vom 13. Mai 2002 bezweckte ausschliesslich die Anpassung an die erfolgte Nutzungsänderung mit Übergang von Eigen- zu Fremdnutzung: Der Eigenmietwert (Position 46) wurde

gestrichen und der Toleranz-/Korrektur-Faktor (Pos. 83) von 0.8 auf 0.9 geändert; alle anderen Positionen blieben gleich wie in der ursprünglichen Schätzung. Die vorgenommenen Änderungen hat die Beschwerdeführerin nicht bestritten. Materiell ist deshalb nichts gegen das Ergebnis des Steuerrekursgerichts einzuwenden, die Einzelschätzung per 1. Januar 2001 sei korrekt erfolgt.

3.4.1. Als Folge dieser materiellen Beurteilung und weil das Steuerrekursgericht zum Schluss kam, die Einzelschätzung mit Wirkung ab 1. Januar 2001 dürfe nicht zu einer Neuschätzung wegen Unrichtigkeit ausgedehnt werden (dazu hinten Erw. 4.1), machte es die im Einspracheverfahren erfolgte Herabsetzung des Vermögenssteuerwertes rückgängig. Dagegen wendet die Beschwerdeführerin in formeller Hinsicht ein, es handle sich um eine *reformatio in peius*, die nicht ohne vorgängige Ankündigung zur Wahrung des rechtlichen Gehörs hätte erfolgen dürfen.

3.4.2. Das Steuerrekursgericht ist nicht an die Anträge der Parteien gebunden, kann also die angefochtene Veranlagung auch zu Ungunsten des Rekurrenten abändern (§ 197 Abs. 2 StG; sog. *reformatio in peius*). Dazu schreibt § 14 der Verordnung über die Organisation der kantonalen Steuerrekurskommission und das Rekursverfahren (VStRK) vom 25. Juli 1968 ausdrücklich vor, dem Rekurrenten sei von der beabsichtigten *reformatio in peius* vorgängig schriftlich Kenntnis zu geben und er sei zur Stellungnahme innert angemessener Frist aufzufordern (ähnlich Art. 143 Abs. 1 DBG; SR 642.11; dazu Ulrich Cavelti, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b [DBG], Basel/Genf/München 2000, Art. 143 N 2 f.); es handelt sich dabei um einen Teilgehalt des rechtlichen Gehörs gemäss Art. 29 Abs. 2 BV.

Wohl ist die vorgeschriebene Ankündigung der beabsichtigten *reformatio in peius* dort von besonderer Bedeutung, wo einem Rückzug des Rekurses Folge zu leisten ist (siehe § 197 Abs. 3 StG) und die Ankündigung es dem Rekurrenten ermöglicht, der *reformatio in peius* durch den Rekursrückzug zu entgehen (vgl. zum Ganzen BGE 129 II 395; 122 V 167 f.; AGVE 1995, S. 234 ff.; Plüss, a.a.O., § 197 N 22 ff.). Doch hierin erschöpft sich die Bedeutung von § 14 VStRK keineswegs. Die vorgängige Anhörung soll dem Rekurrenten

auch ermöglichen, die materielle Berechtigung der reformatio in peius zu bestreiten und zu versuchen, sie auf diese Weise abzuwenden. Gerade weil die Möglichkeit der reformatio in peius im Rechtsmittelverfahren als aussergewöhnlich erscheint, gibt es keinen ausreichenden Grund, die vorgängige Anhörung dort einzuschränken, wo der Rekurrent die Abänderung letztlich nicht verhindern kann (vgl. BGE in ASA 73/2004-05, S. 554 ff.; VGE II/68 vom 28. September 2005 [WBE.2005.191], S. 5; Ulrich Cavelti, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1 [StHG], 2. Auflage, Basel/Genf/München 2002, Art. 50 N 16 i.V.m. N 3; vgl. auch BGE 122 V 168).

3.4.3. Aus den genannten Gründen kann dem Steuerrekursgericht nicht gefolgt werden, das in seiner Vernehmlassung die Auffassung vertritt, wenn der Rekurrent die reformatio in peius ohnehin nicht (mittels Rekursrückzug) abzuwenden vermöge, dürfe auf eine vorgängige Ankündigung und Anhörung verzichtet werden (weshalb über die Auffassung des Steuerrekursgerichts, § 197 Abs. 3 StG komme im Verfahren der Grundstückschätzung nicht zur Anwendung, hier nicht abschliessend entschieden werden muss). Wegen Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör ist die Sache an das Steuerrekursgericht zurückzuweisen.

4.1.1. Neben der *Einzelanschätzung* wegen Änderungen ist auch eine solche *wegen Unrichtigkeit* vorgesehen, und zwar wenn die Werte entweder auf einer offensichtlich unrichtigen Schätzung oder auf einer unrichtigen Rechtsanwendung beruhen (§ 218 Abs. 2 StG; vorne Erw. 1.2). Diese Möglichkeit, auf einen rechtskräftig festgesetzten, für die Veranlagung verbindlichen Wert (Plüss, a.a.O., § 218 N 14; in § 121 Abs. 4 aStG noch ausdrücklich festgehalten) vorzeitig zurückzukommen, erklärt sich vor dem Hintergrund, dass die Vermögenssteuerwerte über viele Steuerperioden hinweg Gültigkeit besitzen, sich ein Fehler also viel länger auswirkt als bei einer Veranlagung. Es bestand das Bedürfnis, klar unrichtige Schätzungen vor der nächsten allgemeinen Neuschätzung korrigieren zu können (das gleiche Bedürfnis steht [u.a.] hinter der Rechtsprechung des EVG, das eine gegenüber dem allgemeinen Verwaltungsrecht weit ausgedehnte Anwendbarkeit der Wiedererwägung als allgemeinen Grund-

satz des schweizerischen Sozialversicherungsrechts - wo es häufig um Dauerleistungen geht - statuiert hat [vgl. BGE 125 V 389 ff.]).

4.1.2. Eine Neuschätzung wegen Unrichtigkeit kann bei *unrichtiger Rechtsanwendung* erfolgen. Hier ist der Sachverhalt insofern ähnlich wie bei der Einzelschätzung wegen Änderung (vorne Erw. 3.3), als sich die unrichtige Rechtsanwendung ebenfalls auf einzelne Positionen der Schätzung beziehen wird und zur Korrektur der unrichtigen Rechtsanwendung nicht erforderlich ist, die Überprüfung (und Korrektur) auf weitere Positionen auszudehnen.

4.1.3. Eine Neuschätzung der (Eigenmietwerte und) Vermögenssteuerwerte wegen Unrichtigkeit erfolgt ausserdem, "wenn die Werte auf einer offensichtlich *unrichtigen Schätzung* beruhen". Ob diese Voraussetzung gegeben ist, ist durch einen Vergleich des zuletzt (bei der allgemeinen Neuschätzung oder allenfalls einer Einzelschätzung) ermittelten Vermögenssteuerwerts mit dem tatsächlich zutreffenden Wert festzustellen (Plüss, a.a.O., § 218 N 22 f.; Meier, a.a.O., § 52 aStG N 4a a.E., 4b, 4d). Es ist nicht ersichtlich, welcher andere Vergleich den Intentionen von § 218 Abs. 2 StG gerecht werden könnte. Jedenfalls kann es nicht genügen, sich auf einen Fehler bei einer Einzelposition zu berufen (ausser wenn darin eine unrichtige Rechtsanwendung zu erblicken ist), dessen Korrektur den Vermögenssteuerwert nicht oder nur unwesentlich zu beeinflussen vermag. Offensichtlichkeit wird bejaht bei einer Differenz von 15 % oder mehr zwischen der letzten Schätzung des Vermögenssteuerwertes und dem richtigen Wert (Plüss, a.a.O., § 218 N 23).

Kommt die Steuerbehörde aufgrund einer vorläufigen Beurteilung zum Schluss, der bei der letzten Schätzung ermittelte Wert dürfte unzutreffend sein, hat eine vollständige neue Schätzung zu erfolgen, und die beiden (End-)Werte sind zu vergleichen. Logischerweise ist es hier nicht möglich, den Vergleich auf einzelne Positionen der Schätzung zu beziehen bzw. einzelne Positionen vom Vergleich auszunehmen. Massgeblich sind die Endresultate der vollständig durchgeführten Schätzungen. Soweit dem angefochtenen Entscheid eine andere Rechtsauffassung zugrunde liegt, nach der es auch bei einer Neuschätzung wegen unrichtiger früherer Schätzung darum gehen soll, ausschliesslich Einzelpositionen zu überprüfen,

bezüglich derer Einwände erhoben wurden und die als solche offensichtlich unrichtig erscheinen, kann ihr nicht gefolgt werden; sie beruht auf einer unkritischen Übernahme der Grundsätze für Einzelschätzungen wegen Änderungen.

4.2. Das KStA leitete zunächst eine Einzelschätzung wegen Nutzungsänderung ein. Wie das Steuerrekursgericht zutreffend festhält, hätte das KStA in diesem Rahmen bleiben und dementsprechend das Einspracheverfahren auf die mit der Nutzungsänderung zusammenhängenden Faktoren beschränken sollen (vorne Erw. 3.3). Die in der Einsprache vorgebrachten Einwände, die sich auf andere Faktoren bezogen und darauf hinausliefen, dass die Schätzung des Vermögenswerts offensichtlich unrichtig sei, hätten als unabhängiges und neues Gesuch um Neuschätzung wegen Unrichtigkeit behandelt werden müssen. Dies wäre schon darum zwingend gewesen, weil sich die Einzelschätzung wegen Nutzungsänderung bereits per 1. Januar 2001, also auf das Steuerjahr und die Veranlagung 2001 auswirkte (vorne Erw. 3.2.), während eine Einzelschätzung wegen Unrichtigkeit erst die Veranlagung 2002 beeinflusst (§ 218 Abs. 2 a.E. StG).

33 Interkantonale Steuerausscheidung.

- Kommt die Veranlagungsbehörde zum Schluss, die bisherige interkantonale Steuerausscheidung sei unzutreffend, und will sie diese demgemäss zu ihren Gunsten abändern, muss sie dies mit der Hauptveranlagung auf den Beginn einer Steuerperiode tun. Es ist unzulässig, zunächst eine Hauptveranlagung gemäss bisheriger Ausscheidungspraxis zu erlassen und später für die betreffende Steuerperiode eine Zwischenveranlagung wegen Änderung der für die Steuerausscheidung massgebenden Verhältnisse vorzunehmen, wenn sich der Sachverhalt im Zeitpunkt der Zwischenveranlagung nicht verändert hat, sondern lediglich eine neue rechtliche Beurteilung erfolgt.

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 24. August 2005 in Sachen P.M. gegen Steuerrekursgericht. Publiziert in StE 2006, A 24.1 Nr. 4.