

langt von der Grundstückbewertungssumme nicht in Abzug (Wegleitung für die Bewertung von Grundstücken, II/2, S. 2, Ziff. 2.2.3). Steuerlich ist das Bestehen einer Nutzniessung lediglich insofern von Bedeutung, als nicht der Grundeigentümer, sondern der Nutzniesser die Liegenschaft zu versteuern hat (§§ 30 Abs. 1 lit. a und 46 Abs. 2 StG). Die Bemessungsgrundlagen bleiben für Eigentümer und Nutzniesser dieselben.

5.4.

Die Massgeblichkeit des objektiven Wertes einer Liegenschaft für die Berechnung der Grundbuchabgabe kommt auch darin zum Ausdruck, dass die auf die Erwerberinnen übertragene Schuld für die Berechnung der Grundbuchabgabe vom Übernahmepreis nicht zum Abzug gelangt. Dies wird denn auch von der Beschwerdeführerin nicht verlangt, obwohl die Liegenschaften durch die Schuldübernahmeverpflichtung für die Erwerberinnen zusätzlich an Wert eingebüsst haben. Nicht anders verhält es sich mit der vorbehaltenen Nutzniessung. Sie schmälert nur für die Erwerberinnen den Wert der Liegenschaften, stellt aber nicht eine objektive Werteinbusse dar.

Der in der notariellen Urkunde bezeichnete Übernahmepreis von Fr. X. liegt unter den Steuerwerten der Liegenschaften. Die Vorinstanz hat damit zu Recht den Steuerwert als massgebliche Grundlage für die Berechnung der Grundbuchabgabe bezeichnet (§ 8 Abs. 2 GBAG).

19 Grundstückschätzungsverfahren

- Die Frage, ob eine Liegenschaft zum (steuerlichen) Verkehrswert oder zum Mittel aus (steuerlichem) Verkehrswert und Ertragswert besteuert wird, ist ebenso wie die Frage, ob ein Eigenmietwert voll oder wegen nur teilweiser Selbstnutzung teilweise besteuert werden darf, im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu beurteilen (Erw. 1. und 6.4.2.).
- Bei der Unrichtigkeitsschätzung ist auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der ursprünglichen Schätzung abzustellen (Erw. 2.3. - 3.2.).
- Begriff der wesentlichen Änderung gemäss § 218 StG (Erw. 6.1. f.)
- Bei einer Einzelschätzung infolge Wertänderung ist die Entwicklung seit der letzten Schätzung zu beurteilen (Erw. 7.1.).

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 21. August 2013 in Sachen KStA gegen E.W. (WBE.2012.251).

Aus den Erwägungen

1.

(...)

Die Steuerbehörden verzichteten bei der Mutter der Beschwerdegnerin zwar seit der Steuerperiode 2003 – als sie die Liegenschaft nicht mehr (als Hauptwohnsitz) bewohnte – auf die Besteuerung des Eigenmietwerts. Eine Änderungsschätzung wurde aber, wie das Steuerrekursgericht bereits zutreffend feststellte, auch damals nicht vorgenommen. Dies zu Recht, da die Frage, ob ein Eigenmietwert voll oder wegen nur teilweiser Selbstnutzung teilweise besteuert werden darf (wobei in letzterem Fall in aller Regel der andere Teil als Mietertrag steuerlich zu berücksichtigen ist), im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu beurteilen ist (vgl. dazu auch hinten Erw. 6.4.2.; MARTIN PLÜSS, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum aargauischen Steuergesetz, 3. Aufl., Muri-Bern 2009, § 218 N 14 mit Verweis auf die Rechtsprechung des Steuerrekursgerichts).

2.1.-2.2. (...)

2.3.

Die Möglichkeit der Unrichtigkeitsschätzung 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 besteht deshalb das Bedürfnis, klar unrichtige Schätzungen vor der nächsten allgemeinen Neuschätzung korrigieren zu können (ausführlich dazu: AGVE 2005, S. 135). Daraus erklärt sich auch, dass es bei der Unrichtigkeitsschätzung nicht darum geht, seit der letzten allgemeinen Neuschätzung eingetretene Änderungen zu berücksichtigen, sondern allein darum, ursprüngliche Fehler dieser Schätzung zu beseitigen. Massgebend dafür, ob eine Unrichtigkeitsschätzung durchzuführen ist, sind mithin die tatsächlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Einleitung der letzten

allgemeinen Neuschätzung (§ 218 Abs. 2 StG). In tatsächlicher Hinsicht sind somit – anders als bei der Einzelschätzung wegen Wertänderung – die Verhältnisse im Jahr 1999 massgeblich (so bereits VGE II/42 vom 17. März 2010, WBE.2009.294, Erw. 3.2.; ebenso: PLÜSS, a.a.O., § 218 N 23, mit Verweisen auf die Rechtsprechung des Steuerrekursgerichts). Die korrigierte Schätzung wirkt indes ab dem Begehren um Einzelschätzung und gemäss § 218 Abs. 2 StG sind bereits vorgenommene Veranlagungen betreffend Steuerperioden ab dem Einreichungsjahr (bzw. wenn wie hier von Amtes wegen eine Änderungsschätzung vorgenommen wurde: ab dem Jahr der Verfahrenseröffnung, d.h. ab dem Jahr 2010) zu revidieren.

2.4. (...)

3.

3.1.

Das Steuerrekursgericht hat die Voraussetzungen für eine Unrichtigkeitsschätzung – im Gegensatz zum KStA im Einspracheverfahren – bejaht und den Eigenmietwert wegen Unbewohnbarkeit der Liegenschaft auf Fr. 0.00 festgesetzt. Dabei kam das Steuerrekursgericht zum Schluss, bezüglich der Prüfung, ob eine offensichtlich unrichtige Schätzung vorliege oder nicht, sei auf die Verhältnisse per anfangs Februar 2011 abzustellen und der Vermögenssteuerwert sei auf die Wertbasis 1. Mai 1998 zurückzurechnen.

3.2.

Dem kann nicht gefolgt werden, da in tatsächlicher Hinsicht für die Beantwortung der Frage, ob eine Unrichtigkeitsschätzung hätte vorgenommen werden müssen, die Verhältnisse im Jahr 1999 massgeblich sind (siehe vorne Erw. 2.3. mit Hinweisen). Die vom Steuerrekursgericht vorgenommene Schätzung, welche auf die aktuellen Verhältnisse abstellte (und damit auch den seit der letzten allgemeinen Neuschätzung offensichtlich vernachlässigten Unterhalt berücksichtigte), erweist sich damit insoweit als fehlerhaft.

Das Abstellen auf den Zeitpunkt 1999 widerspricht zwar dem (ungenauen) Wortlaut von § 5 Abs. 2 VBG, wonach bei Einzelschätzungen (und damit auch bei Unrichtigkeitsschätzungen) die Verhältnisse im Zeitpunkt der Schätzung massgebend sein sollen. Das Abstellen auf den Zeitpunkt 1999 erscheint aber aufgrund des We-

sens der Unrichtigkeitsschätzung zwingend; es sollen frühere, offensichtlich unrichtige Schätzungen korrigiert werden können. Später eingetretene Änderungen oder Mängel müssen dabei unberücksichtigt bleiben, ansonsten werden die Änderungsschätzung und die Unrichtigkeitsschätzung vermischt.

4.-5. (...)

6.

6.1.

Eine Einzelschätzung wegen Bestandes-, Nutzungs- oder Wertänderung wird vorgenommen, wenn die Änderung wesentlich ist (§ 218 Abs. 2 StG). § 218 Abs. 2 StG 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 Änderungen zur Anwendung gelangt (PLÜSS, a.a.O., § 218 N 20, mit Hinweisen).

6.2.

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 Fr. 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 (PLÜSS, a.a.O., § 218 N 21, mit Hinweisen).

Das Steuerrekursgericht und das Verwaltungsgericht – letzteres mit einer Präzisierung – haben in ihrer Rechtsprechung betreffend Wesentlichkeit einer Änderung die Grenze von mindestens 10% übernommen (RGE vom 24. April 2008, 3-RV.2007.270; VGE II/42 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 Un-

gleichbehandlung von Liegenschaften mit nur einer Wohnung und grösseren Objekten in Kauf genommen würde. Zudem ist, sofern eine frühere Fremdvermietung nicht mehr vorliegt, nicht auf den Eigenmietwert, sondern auf den Normmietwert abzustellen. Andernfalls würden methodisch nicht miteinander vergleichbare Werte (der Ertrag aufgrund von Vermietung und der gemäss § 24 Abs. 1 VBG i.V.m. Anhang 17 Ziff. 2 reduzierte Eigenmietwert) gleich behandelt (VGE II/42 vom 17. März 2010, WBE.2009.294, Erw. 4.1.).

6.3. (...)

6.4.

6.4.1.

Die vorgenommene Einzelschätzung des KStA lässt sich (...) nicht mit der Nutzungsänderung von Normal- auf Zweitwohnung rechtfertigen. Zwar ist es zutreffend, dass eine Zweitwohnung – im Gegensatz zu allen anderen Grundstücken (inkl. Erstwohnungen), welche zum Mittel aus (steuerlichem) Verkehrs- und Ertragswert besteuert werden (§ 51 Abs. 4 StG) – zum Verkehrswert besteuert wird (§ 51 Abs. 3 StG). Da die vorliegende Zweitwohnung aber weiterhin ausschliesslich zur Eigennutzung verwendet wurde und keine Vermietung vorlag, bedurfte es keiner neuen Schätzung. Sämtliche relevanten Werte (Ertragswert, steuerlicher Verkehrswert, Eigenmietwert) waren im Rahmen der allg. Neuschätzung bestimmt worden und mussten aufgrund der Nutzungsänderung weder erstmals festgesetzt werden noch angepasst werden.

6.4.2.

Die Frage, ob eine Liegenschaft zum (steuerlichen) Verkehrswert oder zum Mittel aus (steuerlichem) Verkehrswert und Ertragswert besteuert wird, ist ebenso wie die Frage, ob ein Eigenmietwert voll oder wegen nur teilweiser Selbstnutzung teilweise besteuert werden darf, im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu beurteilen (so ausdrücklich für den Eigenmietwert: PLÜSS, a.a.O., § 218 N 14 mit Verweis auf die Rechtsprechung des Steuerrekursgerichts).

6.4.3.

6.5. (...)

7. (...)

7.1.

(...) Das Alter und der Unterhaltsbedarf eines Gebäudes sind hingegen keine Gründe für eine Einzelschätzung. Änderungen im Wert im Sinne von § 218 Abs. 2 StG sind somit nur solche, die ihre Ursache im Grundstück selber haben. Konjunkturelle Wertänderungen oder die schwere Verkäuflichkeit eines Grundstücks hingegen sind unbeachtlich. Bei einer Einzelschätzung infolge Wertänderung ist die Entwicklung seit der letzten Schätzung zu beurteilen, anders als bei der offensichtlich unrichtigen Schätzung (siehe vorne Erw. 1).

20 Steuerrecht

- **Anfechtung von Rückweisungsentscheiden mit Erwägungen mit Dispositivcharakter (Änderung der Rechtsprechung).** § 198 StG ist so auszulegen, dass die Beschwerde ans Verwaltungsgericht gegen Rückweisungsentscheide nur unter den restriktiven Bedingungen des Art. 93 Abs. 1 BGG zulässig ist (Erw. I/2.)
- **Qualifikation von Fahrzeugumbaukosten als Geschäftsvermögen** (Erw. II/1.5.)
- **Eine nachträgliche Kostenbeteiligung von Dritten an Geschäftsaktiven ist als ausserordentlicher Ertrag zu erfassen** (Erw. II/2.3.)

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 24. Oktober 2013 in Sachen X. (WBE.2013.35).

Sachverhalt

1.

X. ist Tetraplegiker und selbstständig erwerbend. X. ersetzte seinen behindertengerecht umgebauten Personenwagen durch einen neuen Personenwagen (Kaufpreis: Fr. 56'100.00), welchen er behindertengerecht umbauen liess. Die Kosten für diesen Umbau beliefen sich auf Fr. 136'322.45.