

3-RV.2021.131

P 127

Urteil vom 31. August 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Lämmli Richter Biondo Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Grundstückschätzung, vom 6. Juli 2021 betreffend Grundstückschätzungen 2017
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

A._____ ist Alleineigentümer der Liegenschaft Q._____, Parzelle aaa, Plan Nr. bbb, D-Strasse 7, Q._____. Darauf befindet sich ein Einfamilienhaus (Gebäudennummer ccc).

2.

Mit Verfügung vom 12. Februar 2019 legte das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion Grundstückschätzung (GS), für die Parzelle aaa (Gebäudennummer ccc) folgende Werte fest:

unüberbaut m2	Mietwert-Total	Ertragswert	steuerlicher Verkehrswert	Steuerwert	Normmietwert	Eigenmietwert pro Jahr
	25'799	390'894	686'693	538'800	25'799	19'513
Steuerwert ab Steuerperiode 2017				Total Fr. 538'800		19'513
Eigenmietwert ab Steuerperiode 2017					Total Fr.	

Als Schätzungsgrund wurde "Wechsel von selbstgenutzt zu Fremdnutzung u. umgekehrt (Nutzungsänderung)" angegeben.

3.

Gegen die Verfügung vom 12. Februar 2019 (Zustellung einer Kopie dieser Verfügung nach den Angaben der Steuerpflichtigen am 8. Januar 2021) erhoben A._____ und B._____ mit an die Steuerkommission Q._____ gerichtetem Schreiben Einsprache mit dem Antrag,

der Eigenmietwert sei auf dem ursprünglichen Wert zu belassen.

4.

Mit Schreiben vom 12. April 2021 nahm der Schätzer des KStA GS zur Einsprache Stellung.

5.

Mit Entscheid vom 6. Juli 2021 wies das KStA GS die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 6. Juli 2021 (Zustellung am 23. Juli 2021) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 17. August 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen mit dem Antrag,

"dass der Eigenmietwert auf dem ursprünglichen Wert von CHF 13'938 zu belassen sei."

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

7.

Mit seiner Vernehmlassung beantragt das KStA GS die Abweisung des Rekurses.

8.

A._____ und B._____ haben eine Replik eingereicht und an den mit Rekurs gestellten Anträgen festgehalten. Zusätzlich wurde eine "Entschädigung für die unnötigen Zusatzarbeiten" beantragt.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat vom Gemeindesteueramt Q._____ die Steuererklärungen 2016 und 2017 von A._____ und B._____ beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Einzelschätzung gültig ab der Steuerperiode 2017. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses sind somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG), die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV) sowie die Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG).

2.

2.1.

2.1.1.

In der Vernehmlassung des KStA GS findet sich der Hinweis, dass die Einzelschätzung mit dem Schätzungsgrund "Wechsel von selbstgenutzt zu Fremdnutzung u. umgekehrt (Nutzungsänderung)" aufgrund einer Meldung des Gemeindesteueramtes Q._____ durchgeführt worden sei. Die entsprechende Meldung findet sich in den Akten nicht. Weiter machen die Rekurrenten im Rekurs geltend, sie hätten am 20. Juli 2021 per E-Mail um eine Einspracheverhandlung ersucht. Darauf sei ihnen mitgeteilt worden, dass der Einspracheentscheid schon bei der Gemeinde liege und demnächst bei den Rekurrenten eintreffen werde. Weder findet sich in den Akten eine E-Mail vom 20. Juli 2021, noch eine Akten-/Telefonnotiz über die Mitteilung, der Entscheid liege bei der Gemeinde. Ebenso liegt das in der Einsprache vom 15. Januar 2021 erwähnte Schreiben an das KStA vom 24. Dezember 2020 nicht bei den Akten.

2.1.2.

Unter diesen Umständen ist nicht fraglich, ob die Verfahrensakten unvollständig sind. Es stellt sich vielmehr die Frage nach dem Umfang der Unvollständigkeit der Verfahrensakten. Da der Einspracheentscheid aufgrund verschiedener anderer Verfahrensmängel aufzuheben und die Angelegenheit nur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens an die Vorinstanz zurückzuweisen ist, braucht die Frage nicht abschliessend beantwortet zu werden.

2.2.

2.2.1.

Gemäss § 220 Abs. 2 StG und § 30 Abs. 2 VBG ist jede steuerpflichtige Person berechtigt, in die sie betreffenden Bewertungsprotokolle Einsicht zu nehmen. Sie kann überdies eine Vorladung vor die Schätzungsbehörde verlangen.

2.2.2.

Die Rekurrenten machen geltend, mit E-Mail vom 20. Juli 2021 – und damit vor der Eröffnung des Einspracheentscheides – eine Einspracheverhandlung verlangt zu haben. Das wird vom KStA GS in seiner Vernehmlassung nicht in Abrede gestellt.

2.2.3.

Der Steuerpflichtige ist berechtigt, eine Vorladung vor die Veranlagungsbehörde zu verlangen, ihr von sich aus Beweismittel vorzulegen und dabei seine Steuererklärung zu vertreten (§ 190 Abs. 2 StG). Eine Verhandlung ist erst dann durchzuführen, wenn die Steuerbehörde sich auf Grund von schriftlichen Unterlagen und Belegen ein möglichst umfassendes Bild gemacht hat und somit in der Lage ist, zusätzliche Abklärungen an der Verhandlung gezielt vorzunehmen (AGVE 1990, 197 f.). Wird eine Vorladung verlangt, so ist dem Antrag in ständiger Praxis stattzugeben. Über ein Vorladungsbegehren dürfen sich die Steuerbehörden auch dann nicht hinwegsetzen, wenn sie die Auffassung vertreten, dem Steuerpflichtigen sei während des bisherigen Schriftenwechsels ausreichend Gelegenheit geboten worden, sich zu den streitigen Punkten zu äussern, oder wenn von der Verhandlung kein positives Ergebnis erwartet wird (RGE vom 23. Juni 2005 [3-RV.2005.50026]; RGE vom 10. Dezember 1998 [K 4417/P 273] mit Hinweisen). Diese Regel gilt auch für das Schätzungsverfahren (§ 219 Abs. 2 StG und § 220 Abs. 2 StG).

2.2.4.

Aus dem Schreiben des kantonalen Schätzers C. _____ vom 12. April 2021 ergibt sich das folgende:

"Die neue Schätzung ist aus meiner Sicht korrekt. Aufgrund der Erläuterungen frage ich Sie an, ob auf eine Einspracherverhandlung verzichtet werden kann und ob ein Rückzug der Einsprache möglich ist. Der Einspracheentscheid wird dann schriftlich erfolgen, entweder als Abweisung der Einsprache oder bei Rückzug der Einsprache in kurzer Form, besten Dank für eine Rückmeldung."

Bereits daraus ist zu schliessen, dass auch nach Auffassung des kantonalen Schätzers eine Einspracheverhandlung durchzuführen gewesen wäre, auch wenn ausweislich der Akten keine zeitnahe Rückmeldung durch die Rekurrenten erfolgte. Dasselbe lässt sich aus dem Rekurs schliessen, wonach am 20. Juli 2021, und damit vor Eröffnung des Einspracheentscheides per E-Mail eine Einspracheverhandlung verlangt wurde.

2.2.5.

Indem das KStA GS keine Einspracheverhandlung durchgeführt hat, hat es den Anspruch der Rekurrenten auf rechtliches Gehörs verletzt.

2.3.

2.3.1.

Wird der Steuerpflichtige zu einer Verhandlung vor die Verwaltungsbehörde vorgeladen, sind dessen Angaben zu protokollieren und unterzeichnen zu lassen (§ 190 Abs. 3 StG). Es entspricht einem aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör abgeleiteten allgemeinen Verfahrensgrundsatz, dass entscheidrelevante Tatsachen und Ergebnisse schriftlich festzuhalten sind. Dazu gehört auch die Pflicht zur Protokollführung über entscheidrelevante Abklärungen und Verhandlungen im Rechtsmittelverfahren. Das Protokoll bildet eine Entscheidungsgrundlage und soll daher den Inhalt der Verhandlung mindestens stichwortartig zusammenfassen. Ein Wortprotokoll wird dagegen nicht verlangt (SGE vom 22. September 2016 [3-RV.2016.76], Erw. 2.2.2., mit Verweisen).

2.3.2.

Im Rekurs wird die "Mitteilung" erwähnt, dass "der Einsprache Entscheid mittlerweile schon bei der Gemeinde liege und demnächst bei uns eintreffen werde, was dann, wie erwähnt auch am 23. Juli geschah."

2.3.3.

In den Akten finden sich keinerlei Aufzeichnungen über einen Kontakt mit dem Rekurrenten oder der Rekurrentin. Vorliegend wurde die Protokollführungspflicht und damit der Anspruch der Rekurrenten auf rechtliches Gehör offensichtlich verletzt.

2.4.

2.4.1.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember

2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

2.4.2.

Mit der Einsprache machten die Rekurrenten geltend, es habe schon bisher keinen Abzug des Eigenmietwertes wegen Fremdnutzung gegeben, so dass dieser auch nicht entfallen könne. Bestritten wurde damit die gewerbliche Nutzung.

2.4.3.

Im Einspracheentscheid wird zu diesem Einwand einfach erklärt, durch den Wegfall der gewerblichen Nutzung sei die bisherige Reduktion des Normmietwertes und folglich des Eigenmietwertes nicht mehr möglich. Weiter wird auf das Schreiben des Schätzers des KStA GS vom 12. April 2021 verwiesen.

Auch im Schreiben vom 12. April 2021 wird ohne weiteres angenommen, dass der gewerbliche Mietwert von CHF 2'950.00 weggefallen sei. Eine Erläuterung, auf welche Grundlagen sich diese Erkenntnis des KStA GS stützt, fehlt jedoch vollständig.

2.4.4.

Die Entscheidungsgrundlage war für die Rekurrenten weder aus den den Rekurrenten mit Schreiben vom 12. April 2021 zugestellten Schätzungsprotokollen, noch aus dem Einspracheentscheid selbst ersichtlich. Erst in der Vernehmlassung im Rekursverfahren wurde vom KStA GS ausgeführt, es habe eine Meldung des Gemeindesteueramtes Q._____ vorgelegen, dass infolge Geschäftsaufgabe keine gewerbliche Nutzung mehr vorliege und auch keine Mieterträge mehr deklariert worden seien, was jedoch von den Rekurrenten mit der Replik unter Beilage der Veranlagungsdetails (woraus sich Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ergibt) bestritten wurde. Eine nachvollziehbare Begründung zum Grund der Einzelschätzung ist dem angefochtenen Einspracheentscheid nicht zu entnehmen. Die Begründungspflicht und damit das rechtliche Gehör wurden damit verletzt

2.5.

2.5.1.

Es gilt in Steuerverfahren sodann die Untersuchungsmaxime (§ 190 Abs. 1 StG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber. Verletzt der Steuerpflichtige

seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]). Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet.

2.5.2.

Ausweislich der Akten wurde den Rekurrenten die Meldung des Gemeindesteueramtes Q._____ nicht zur Stellungnahme unterbreitet. Eigene Untersuchungen zur Frage der gewerblichen Nutzung wurden offenbar nicht angestrengt. Aus den vom Gemeindesteuernamt Q._____ im Rekursverfahren beigezogenen Steuerakten ergibt sich jedenfalls, dass beide Rekurrenten mit den Abschlüssen ihrer Einzelunternehmungen Mietaufwand geltend machten. Damit hat das KStA GS auch seine Untersuchungspflicht nicht erfüllt. Auch damit wurde der Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt.

3.

3.1.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Seine Verletzung führt ungeachtet der Erfolgsaussichten des Rekurses in der Sache selbst grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Eine Heilung in einem Rechtsmittelverfahren ist nur ausnahmsweise möglich; dies hängt namentlich von der Schwere und Tragweite der Gehörsverletzung sowie davon ab, ob die Rechtsmittelinstanz den angefochtenen Entscheid in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht frei überprüfen kann (vgl. VGE vom 7. Juni 2000 [BE.98.00103]).

3.2.

Aufgrund der mehrfachen Verletzung des Anspruches auf rechtlichen Gehörs kann eine Heilung im Rekursverfahren – trotz langer Verfahrensdauer – nicht in Frage kommen. Dementsprechend ist der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und die Angelegenheit zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens an das KStA GS zurückzuweisen.

4.

Bei diesem Ausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes, Sektion Grundstückschätzung, vom 6. Juli 2021 betreffend Grundstückschätzung 2017 aufgehoben und die Angelegenheit zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens an das Kantonale Steueramt zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
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, Laurenzenvorstadt 9, 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, 31. August 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche