

BGer 2C_38/2021 vom 3. März 2021

Bundesgericht, 2021-03-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_38_2021

FR: TF 2C_38/2021 du 3 mars 2021

IT: TF 2C_38/2021 del 3 marzo 2021

Erwägungen

E. 1.1

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG [SR 642.14]) sind gegeben. Auf die Beschwerde ist unter Vorbehalt des Nachfolgenden einzutreten.

E. 1.2.1

Wie die Vorinstanz feststellt, war der Streitgegenstand vor der Veranlagungsbehörde als Einsprachebehörde, dem Steuerrekursgericht und dem Verwaltungsgericht auf die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau beschränkt.

E. 1.2.2

Die Steuerpflichtige bringt nichts vor, was die vorinstanzlichen Einschätzungen zur direkten Bundessteuer als bundesrechtswidrig darstellen könnten. So mag es zwar zutreffen, dass der Eigenmietwert für die direkte Bundessteuer auch im Kanton Aargau in Abhängigkeit vom Eigenmietwert für die Staats- und Gemeindesteuern festgesetzt wird. Nicht zu folgen ist der Steuerpflichtigen aber, wenn sie daraus ableitet, dass die Rechtsmittel gegenüber der Staats- und Gemeindesteuern aus diesem Grund auf die direkte Bundessteuer ausstrahlen müssten, selbst wenn gegen die Veranlagungsverfügung zur direkten Bundessteuer keine Rechtsmittel ergriffen worden sind. Der Bundesgesetzgeber hat zwar davon abgesehen, Methodik und Bemessung des Eigenmietwerts auch vertikal zu harmonisieren, was den Kantonen auch für die Zwecke der direkten Bundessteuer bei der Ausgestaltung des Eigenmietwerts einen gewissen Gestaltungsspielraum verleiht (Urteil 2C_843/2016 / 2C_844/2016 vom 31. Januar 2019 E. 2.2.2). Daraus abzuleiten, dass die Veranlagungsverfügung zur direkten Bundessteuer gewissermassen als "mitangefochten" gelte bzw. dass im bundesgerichtlichen Verfahren auf diese einzugehen sei, findet im Bundesrecht keine Grundlage. Auf die Beschwerde ist damit nicht einzutreten, soweit die Steuerpflichtige auch die Festsetzung des Eigenmietwertes für die direkte Bundessteuer rügt.

E. 1.3

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 146 IV 88 E. 1.3.2 S. 92) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 145 I 239 E. 2 S. 241).

E. 1.4

Zum Bundesrecht in diesem Sinn, welches das Bundesgericht frei prüft, zählen namentlich auch die eidgenössischen verfassungsmässigen Individualrechte. Aus dem Bereich des kantonalen oder kommunalen Rechts stellen nur die kantonalen oder kommunalen

verfassungsmässigen Individualrechte einen eigenständigen Beschwerdegrund dar (Art. 95 lit. c BGG). Anderes kantonales oder kommunales Recht, namentlich Gesetzesrecht, prüft das Bundesgericht nur daraufhin, ob dessen Auslegung und/oder Anwendung zur Verletzung von Bundesrecht führt (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 145 I 108 E. 4.4.1 S. 112 f.). Bei der Überprüfung des rein kantonalen oder kommunalen Rechts steht regelmässig die Prüfung des allgemeinen Willkürverbots (Art. 9 BV) im Vordergrund (BGE 146 I 11 E. 3.1.3 S. 14).

E. 1.5

Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) eidgenössischer oder kantonaler nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 146 III 303 E. 2 S. 305). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 146 I 62 E. 3 S. 65). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik an einem vorinstanzlichen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein (BGE 146 IV 88 E. 1.3.1 S. 92).

E. 1.6

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 146 IV 114 E. 2.1 S. 118).

E. 2

Ausserhalb der allgemeinen Neuschätzung nach Abs. 1 können die Eigenmietwerte und Vermögenssteuerwerte 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 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.

E. 2.1

§ 30 Abs. 2 des Steuergesetzes (des Kantons Aargau) vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) bestimmt:

"Die Eigenmietwerte betragen 60 Prozent der Marktmietwerte. Soweit es das Bundesrecht erlaubt, kann der Grosse Rat die Eigenmietwerte tiefer ansetzen."

Im Anschluss daran geht aus § 218 StG /AG ("Neuschätzung von Eigenmietwerten und Vermögenssteuerwerten") hervor:

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

E. 2.2.1

Auf die Bewertung des Eigenmietwertes waren im Kanton Aargau ursprünglich § 24 Abs. 1 und 2 der Verordnung [des Regierungsrats] vom 4. November 1985 über die Bewertung der Grundstücke (VBG/AG; SAR 651.212) anwendbar. Die beiden Absätze sind mit Revision vom 9. November 2016 ersatzlos aufgehoben worden. Die Änderung der Verordnung trat

am 1. Januar 2017 in Kraft (AGS 2016/7-47). Von Bedeutung ist weiterhin § 5 Abs. 1 VBG/AG ("Wertbasis"). In der Fassung vom 9. November 2016, ebenfalls in Kraft seit 1. Januar 2017, lautet dieser: "Wertbasis bilden die Verhältnisse am 1. Mai 1998" (auch dazu AGS 2016/7-47).

E. 2.2.2

Hier streitbetroffen ist das Dekret [des Grossen Rates des Kantons Aargau] vom 24. November 2015 über die Anpassung der Eigenmietwerte per 1. Januar 2016 (AnpD/AG; SAR 651.140). Dessen § 1 hält fest:

"Die bisher geltenden, auf Basis der Neuschätzung per 1. Januar 1999 verfügten Eigenmietwerte selbstbewohnter Liegenschaften im Kanton Aargau werden per 1. Januar 2016 angepasst. Die Anpassung erfolgt für jede Gemeinde gesondert gestützt auf die im Anhang festgelegten Zu- und Abschläge."

Das Dekret trat am 1. Januar 2016 in Kraft (§ 2 AnpD/AG). Gemäss seinem Ingress stützt es sich auf § 30 Abs. 2 und § 218 Abs. 1 und 3 StG /AG. Dem Anhang zum Dekret können für die betroffenen Gemeinden die jeweiligen Veränderungen entnommen werden. In wenigen Fällen kommt es zu einem Abschlag oder bleibt es beim bisherigen Stand. In den weit überwiegenden Fällen sieht das Dekret einen Zuschlag zu den bisherigen Ansätzen vor, so beispielsweise auch für die Gemeinde U._____/AG: (plus 17 Prozent).

E. 2.2.3

Der Regierungsrat des Kantons Aargau hatte dem Grossen Rat hierzu am 19. August 2015 eine Botschaft vorgelegt (Geschäft Nr. 15.184). Darin hielt der Regierungsrat fest, dass der durchschnittliche Eigenmietwert gemäss Marktanalysen unterhalb von 60 Prozent liege. Zwecks Wiederherstellung der gesetzlichen Vorgabe von 60 Prozent schlage der Regierungsrat dem Grossen Rat vor, mittels Dekret auf den 1. Januar 2016 eine pauschale Erhöhung der Eigenmietwerte zu beschliessen. Konkret soll "für jede Gemeinde ein individueller Zu- oder Abschlagsfaktor bestimmt werden, so dass der durchschnittliche Eigenmietwert in jeder Gemeinde (und damit auch gesamthaft im Kanton) wieder 60 Prozent beträgt" (so die zusammenfassende Einleitung der Botschaft; ebenso zu dieser Zielsetzung auch den angefochtenen Entscheid, E. 1.2 am Ende).

3.

E. 3

Der Regierungsrat überprüft die Marktlage periodisch. Er unterbreitet dem Grossen Rat Bericht und Antrag, wenn sich die Marktwerte gegenüber den nach § 30 Abs. 2 festgelegten Eigenmietwerten um mehr als 5 Prozentpunkte verändert haben oder wenn sich die Marktwerte der selbst bewohnten Liegenschaften wesentlich verändert haben.

E. 3.1

Die Steuerpflichtige macht geltend, das streitbetroffene Anpassungsdekret sei in mehrerer Hinsicht rechtswidrig und in ihrem individuell-konkreten Fall daher nicht zu Anwendung zu bringen. Das Dekret beruhe auf keiner hinreichenden gesetzlichen Grundlage und verstosse vor allem gegen das Gewaltenteilungsprinzip (hinten E. 3.2). Die Steuerpflichtige hält das abgaberechtliche Legalitätsprinzip für verletzt (hinten E. 3.3) und trägt weiter vor, das streitbetroffene Dekret finde auf die hier streitbetroffene Steuerperiode 2016 keine Anwendung (hinten E. 3.4). Ein weiterer Einwand geht dahin, das Dekret erfasse nur

Liegenschaften, die seit 1999 keine einzelfallweise Änderungsschätzung erfahren hätten (hinten E. 3.5). Schliesslich legt die Steuerpflichtige dar, dass die vom Anpassungsdekret verfolgte Konzeption im Widerspruch zum System der Individualschätzung stehe (hinten E. 3.6).

E. 3.2.1

Der durch sämtliche Kantonsverfassungen garantierte Grundsatz der Gewaltenteilung stellt ein verfassungsmässiges Individualrecht dar (BGE 142 I 26 E. 3.3 S. 30 ; 138 I 196 E. 4.1 S. 198 ; 126 I 180 E. 2a/aa S. 182). Der Inhalt der Gewaltenteilung ergibt sich in erster Linie aus dem kantonalen Recht (BGE 131 I 291 E. 2.1 S. 297). Gewaltenteilung bedeutet namentlich, dass Bestimmungen, die in einem Gesetz stehen müssen, nicht durch andere Organe erlassen werden dürfen, es sei denn aufgrund gültiger Gesetzesdelegation (Urteil 2C_463/2017 / 2C_466/2017 vom 9. August 2019 E. 2.2.1). Im hier interessierenden Kanton Aargau geht der Grundsatz der Gewaltenteilung aus § 68 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Aargau vom 25. Juni 1980 (KV/AG; SR 131.227) hervor.

E. 3.2.2

Die Auslegung einer Verfassungsbestimmung folgt grundsätzlich den Regeln, die für die Auslegung des unterkonstitutionellen Rechts gelten (BGE 143 I 272 E. 2.2.3 S. 277; 139 II 243 E. 8 S. 249 ; 131 I 74 E. 4.1 S. 80). Ausgangspunkt bildet der Wortlaut einer Bestimmung (grammatikalisches Element). Ist er klar, d.h. eindeutig und unmissverständlich, darf vom Wortlaut nur abgewichen werden, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, der Wortlaut ziele am "wahren Sinn", d.h. am Rechtssinn der Regelung vorbei. Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung (historisch), ihr Zweck (teleologisch) oder der Zusammenhang mit anderen Vorschriften (systematisch) geben, so namentlich, wenn die grammatikalische Auslegung zu einem Ergebnis führt, das der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann. Dekrete, d.h. Rechtsverordnungen der Legislative, und Rechtsverordnungen der Exekutive sind gesetzeskonform auszulegen. Die gesetzgeberischen Anordnungen, Wertungen und der in der Delegationsnorm eröffnete Gestaltungsspielraum mit seinen Grenzen sind zu berücksichtigen (BGE 146 V 253 E. 4.1 S. 259). Bei Auslegung neuerer Texte kommt den Materialien eine besondere Bedeutung zu. Sind mehrere Auslegungen möglich, ist jene zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht. Auch die verfassungskonforme Auslegung findet ihre Grenzen am klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung (BGE 146 V 271 E. 5.1 S. 278).

E. 3.2.3

Streitig und zu prüfen ist in einem ersten Schritt die Befugnis des Grossen Rats des Kantons Aargau zum Erlass des Anpassungsdekrets. Die Vorinstanz hat hierzu bereits den Entscheid WNO.2016.2 vom 20. September 2016 erlassen, der seinerseits zum Urteil 2C_1013/2016 des Bundesgerichts vom 21. September 2017 geführt hat. Aufgrund der versäumten Frist im kantonalen Verfahren kam es im bundesgerichtlichen Verfahren allerdings zu einem Nichteintretensentscheid. Daher hat das Bundesgericht die Vereinbarkeit des Anpassungsdekrets mit dem übergeordneten Recht noch nicht beurteilen können.

Die Vorinstanz erwägt, dass § 218 Abs. 3 StG /AG seinerzeit dem fakultativen Referendum unterlegen habe. Sie leitet daraus ab, dass das unterlassene Referendum "nun nicht mehr über den Umweg der Anfechtung des AnpD/AG nachgeholt werden" könne. Dieser Auffassung ist nicht beizupflichten: Zum einen geht es nicht um die Rechtmässigkeit von §

218 Abs. 3 StG /AG, sondern um jene des Anpassungsdekrets. Zum anderen stehen das Recht und die Pflicht, kantonale oder kommunale Erlasse auf ihre Übereinstimmung mit der Bundesverfassung und/oder der Bundesgesetzgebung hin zu prüfen, den (kantonalen und eidgenössischen) Gerichten "überhaupt in allen Fällen zu" (so BGE 12 I 500 E. 2 S. 506 f.; Martin Kocher, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen, 2018, N. 539 ff., insb. 545). Die vorfrageweise Rechtsetzungskontrolle ("konkrete Normenkontrolle") ist daher ungeachtet dessen zulässig, ob ein fakultatives Referendum ergriffen oder ob der Erlass bereits in hauptfrageweiser Rechtsetzungskontrolle ("abstrakte Normenkontrolle") überprüft worden sei (BGE 142 I 99 E. 4.3.5 S. 118; Urteil 2C_523/2015 vom 21. Dezember 2016 E. 1.3; Kocher, a.a.O., N. 428 ff.).

Auch im vorliegenden Fall kann die Steuerpflichtigen die angeblich fehlende Verfassungsmässigkeit des Dekrets rügen.

E. 3.2.4

Die Steuerpflichtige argumentiert, gemäss § 78 Abs. 2 KV/AG dürfe der Grosse Rat die "ausführenden Bestimmungen" nur dann dekretsweise erlassen, "soweit die Gesetze ihn ausdrücklich ermächtigen". Wenn die Verfassung eine ausdrückliche Ermächtigung verlange, so müsse diese aus dem Gesetzestext "

expressis verbis " hervorgehen; die auslegungswise Herleitung sei unzulässig. Insbesondere gehe es nicht an, die fehlende Ausdrücklichkeit mittels des historischen Elements zu begründen. Zur Prüfung der Stichhaltigkeit dieses Einwandes sind die § 78 Abs. 2 KV/AG und § 218 Abs. 2 StG /AG zu betrachten. Da es sich dabei um die Frage der Gewaltentrennung handelt, die auch im Kanton Aargau als verfassungsmässiges Individualrecht ausgestaltet ist (§ 68 Abs. 2 KV/AG ; vorne E. 3.2.1), kann das Bundesgericht insofern mit freier Kognition vorgehen (Art. 95 lit. c BGG ; vorne E. 1.4). Anderes kantonales Recht, namentlich Gesetzesrecht, prüft das Bundesgericht hauptsächlich unter dem Aspekt des Willkürverbots (auch dazu vorne E. 1.4).

E. 3.2.5

Ausgangspunkt bildet § 78 KV/AG unter dem Titel "Die Zuständigkeiten des Grossen Rates - Rechtssetzung". Gemäss Abs. 1 erlässt der Grosse Rat in der Form des Gesetzes " alle wichtigen Bestimmungen , insbesondere diejenigen, welche die Rechte und Pflichten der Bürger oder Grundzüge der Organisation des Kantons und der Gemeinden festlegen". Auf Begehren von 3'000 Stimmberechtigten werden Gesetze der fakultativen Volksabstimmung unterbreitet (§ 63 Abs. 1 lit. a KV/AG). Gemäss § 78 Abs. 2 Satz 1 KV/AG kann der Grosse Rat für "

ausführende Bestimmungen " Dekrete erlassen, "soweit die Gesetze ihn ausdrücklich ermächtigen". Da die Auslegung von kantonalen Verfassungen nach der Art vorzunehmen ist, wie sie auch für die Auslegung des unterkonstitutionellen Rechts gilt (vorne E. 3.2.2), ist vom Wortlaut auszugehen. Dabei fragt sich, ob § 78 Abs. 2 Satz 1 KV/AG selbständige Bedeutung zukomme oder ob er sich gedanklich an § 78 Abs. 1 KV/AG anschliesse und daher nur den Bereich der "wichtigen Bestimmungen" beschlage. So oder anders ist bei grammatikalischer Auslegung festzustellen, dass das Adjektiv "ausdrücklich" in sich nicht schlüssig ist. Es bleibt bei rein grammatikalischer Betrachtung letztlich unklar, ob der Verfassungsgeber verlangt haben könnte, die "ausdrückliche"

Ermächtigung habe grammatikalisch aus dem Wortlaut der delegierenden Bestimmung hervorzugehen und ob dies sich auch auf die anderen als die "wichtigen Bestimmungen" beziehe.

E. 3.2.6

Die Frage, ob der Grosse Rat zum Erlass des Anpassungsdekrets zuständig gewesen sei, ist mit der Vorinstanz anhand des Steuergesetzes (des Kantons Aargau) vom 15. Dezember 1998 zu klären. Die Vorinstanz hat zumindest implizit festgehalten, dass aus § 218 StG /AG keine wörtliche Ermächtigung des Grossen Rates zur Vornahme einer Anpassung der Eigenmietwerte hervorgehe. Zum einen dürften die Eigenmietwerte, so das Verwaltungsgericht, auch losgelöst von einer allgemeinen Neubewertung (§ 218 Abs. 1 StG /AG) vorgenommen werden. Zum anderen gehe die Zuständigkeit des Grossen Rates aus § 30 Abs. 2 StG /AG hervor (Sachverhalt, lit. B). Dazu ist folgendes zu sagen: Aufgrund von § 30 Abs. 2 Satz 2 StG /AG ist der Grosse Rat befugt, die 60-Prozent-Marke zu unterschreiten, sofern das Bundesrecht dies erlaubt. In dieser Frage hat das Bundesgericht auch jüngst wieder erkannt, der kantonale und kommunale Eigenmietwert müsse

im konkreten Einzelfall die Untergrenze von 60 Prozent wahren (BGE 143 I 137 E. 3.3 S. 141; Urteil 2C_843/2016 / 2C_844/2016 vom 31. Januar 2019 E. 2.2.1).

E. 3.2.7

Dieser bundesrechtliche Anforderung scheint im Kanton Aargau nicht durchwegs nachgelebt worden zu sein. So ergibt sich aus den Materialien, die sachverhaltsergänzend herangezogen werden dürfen (Art. 105 Abs. 2 BGG), dass der Hauptzweck des Anpassungsdekrets darin besteht, jene Eigenmietwerte auf 60 Prozent der Marktmiete anzuheben, die unterhalb der formell-gesetzlichen Vorgabe von 60 Prozent liegen (vorne E. 3.2.5). Die Vorinstanz hat hierzu erwogen, zur Vornahme einer derartigen Korrektur sei aufgrund von § 30 Abs. 1 in Verbindung mit § 218 Abs. 3 StG /AG der Gesetzgeber zuständig. Diese Auslegung und Anwendung des kantonalen Gesetzesrechts gibt unter verfassungsrechtlichen Aspekten zu keinerlei Beanstandung Anlass. Mit seinem Vorgehen hat der Gesetzgeber im Ergebnis dem Bundesrecht gegenüber dem entgegenstehenden kantonalen Recht (Art. 49 Abs. 1 BV ; BGE 143 I 129 E. 2.1 S. 132) den Vorrang gegeben.

E. 3.3.1

Die Steuerpflichtige rügt, es hätte für die Anpassung der Eigenmietwerte eines Gesetzes im formellen Sinn bedurft, das als solches dem fakultativen Referendum unterlegen wäre. Sie beruft sich hierzu auf das abgaberechtliche Legalitätsprinzip.

E. 3.3.2

Im Abgaberecht herrschen erhöhte Anforderungen an das Gesetzmässigkeitsprinzip. Nach dem abgaberechtlichen Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 BV) bedarf die Erhebung öffentlich-rechtlicher Abgaben grundsätzlich eines rechtssatzmässigen und formell-gesetzlichen Fundaments (Erfordernis der Normstufe bzw. Gesetzesvorbehalt) und hat das Gesetz die grundlegenden Bestimmungen über den Kreis der Abgabepflichtigen (Abgabesubjekt), den Gegenstand (Abgabeobjekt) und die Bemessung der Abgabe (Bemessungsgrundlage und Abgabetarif) festzulegen (Erfordernis der Normdichte bzw. Tatbestandsvorbehalt). Befreiungen und Ausnahmen unterliegen denselben Anforderungen an die Gesetzmässigkeit (BGE 146 II 97 E. 2.2.4 S. 101 f.; Urteil 2C_973/2019 vom 27.

Januar 2020 E. 2.1). Das abgaberechtliche Legalitätsprinzip ist mithin streng ausgebildet (BGE 144 II 454 E. 3.4 S. 461). Es ist als verfassungsmässiges Individualrecht ausgebildet (BGE 145 II 206 E. 2.4.2) und erfasst neben den eidgenössischen auch die kantonalen und kommunalen Abgaben (BGE 143 I 220 E. 5.1 S. 224 ; 143 I 227 E. 4.2 S. 232).

E. 3.3.3

Hier geht es um ein Dekret, mit welchem die Eigenmietwerte an die harmonisierungsrechtliche Vorgabe von 60 Prozent herangeführt werden sollen (vorne E. 2.2.3). Das Dekret wirkt sich für die betroffenen Grundeigentümer im Regelfall steuererhöhend aus, in gewissen Fällen bleibt es aber beim bisherigen Zustand oder sinkt die Steuerbelastung sogar (vorne E. 2.2.2). In der hier streitbetroffenen Gemeinde kommt es zu einer Erhöhung der bisherigen Eigenmietwerte (auch dazu vorne E. 2.2.2). Dies hat jedoch nichts mit einer generellen Anpassung der Bemessungsgrundlage zu tun. Der einschlägige § 30 Abs. 2 Satz 1 StG /AG ("Die Eigenmietwerte betragen 60 Prozent der Marktmietwerte"), der als solcher in den Schutzbereich von Art. 127 Abs. 1 BV fällt, hat keine Änderung erfahren. Die Steuerpflichtige scheint freilich kritisieren zu wollen, dass das auf Pauschalzuschlägen beruhende Anpassungsdekret im konkreten Einzelfall zu einem Eigenmietwert führen könne, der 60 Prozent der Marktmiete übersteige. Die Beanstandung geht weitgehend in der Kritik auf, wonach der Kanton Aargau mit der generellen "Anpassung" der Eigenmietwerte Aargau gegen das System der Individualschätzung verstosse. Darauf ist zurückzukommen (hinten E. 3.6).

E. 3.4.1

Die Steuerpflichtige macht weiter geltend, das streitbetroffene Dekret finde auf die hier streitbetroffene Steuerperiode 2016 keine Anwendung. Sie beruft sich auf einen weiteren Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, den dieses noch vor dem hier streitbetroffenen Urteil getroffen haben soll (Entscheid WNO.2019.1 vom 16. September 2020). Darin habe das Verwaltungsgericht das Anpassungsdekret aufgehoben, zugleich aber im Sinne einer Übergangsbestimmung dessen Weitergeltung bis zum Erlass einer verfassungskonformen Grundlage angeordnet.

E. 3.4.2

Hierzu können dem angefochtenen Entscheid keinerlei Feststellungen entnommen werden. Die Steuerpflichtige anerkennt aber, dass das Verwaltungsgericht zu diesem Vorgehen grundsätzlich berechtigt gewesen sei. Gemäss § 73 Abs. 2 des Gesetzes (des Kantons Aargau) vom 4. Dezember 2007 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG/AG; SAR 271.200) kann das Verwaltungsgericht eine

befristete

Übergangsregelung erlassen, falls die Aufhebung einer rechtswidrigen Norm zu einer unbefriedigenden Rechtslage führt. Die Steuerpflichtige meint allerdings, im vorliegenden Zusammenhang sei eine "rückwirkende Übergangslösung" unzulässig, da als Steuerperiode das Kalenderjahr gelte (Art. 15 StHG) und "kein Dauersachverhalt vorliege", der über die Steuerperiode hinaus wirke. Aus diesen Gründen bilde die Übergangsregelung eine "echte und damit unzulässige Rückwirkung". Dies überzeugt nicht: Falls das Verwaltungsgericht angeordnet haben sollte, dass das streitbetroffene Dekret zwar aufzuheben, aber beizubehalten sei, bis das neue Recht in Kraft trete, hätte es damit zum Ausdruck gebracht, dass die bisherige Rechtslage weiterbestehen soll. Das streitbetroffene Dekret vom 24.

November 2015 ist am 1. Januar 2016 in Kraft getreten (so § 2 AnpD/AG; vorne E. 2.2.2) und erfasst daher alle Sachverhalte, die sich seither ereignet haben (Art. 1 Abs. 3 SchlT ZGB per analogiam; BGE 133 III 105 E. 2.1.1 S. 108), handle es sich um Zielverhältnisse oder um Dauerverhältnisse. Es gilt der Grundsatz "neue Tatsache, neues Recht" (Urteil 5A_73/2019 vom 21. November 2019 E. 4.2). Von einer unzulässigen Rückwirkung könnte auch dann nicht gesprochen werden, wenn die Vorinstanz tatsächlich die von der Steuerpflichtigen geschilderte Übergangsregelung getroffen haben sollte. Dies käme im Ergebnis einer Beibehaltung der bisherigen Rechtslage gleich. Wie dargelegt, finden sich im angefochtenen Entscheid hierzu keine Ausführungen.

E. 3.5.1

Ein weiterer Einwand geht dahin, das Dekret erfasse "a priori nur Liegenschaften, die seit 1999 keine einzelfallweise Änderungsschätzung nach § 218 Abs. 2 StG /AG zu gewärtigen hatten". Die Liegenschaft sei im Jahr 2005 und damit ausserhalb einer allgemeinen Neubewertung einer individuellen Neubewertung unterzogen worden. Eine Änderungsschätzung könne nicht als letzte allgemeine Schätzung im Sinne von § 1 AnpD/AG gelten. Die angeblich vorgenommene Rückrechnung sei objektiv unmöglich.

E. 3.5.2

Steuerrecht ist ein Massenfallrecht (Urteil 2C_745/2017 vom 27. September 2017 E. 2.4.3), gerade auch dann, wenn es um die kantonsweite Bewertung des unbeweglichen Vermögens geht. Im Sinne der Gleichmässigkeit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV ; zur Bewertung des Grundeigentums schon BGE 3 I 315 E. 2 ; 10 I 165 E. 1 S. 167) und damit auch der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV) stellen die Kantone im Rahmen einer allgemeinen Neubewertung auf einen bestimmten Bewertungsstichtag ab. Im Kanton Aargau wird als "Wertbasis" der 1. Mai 1998 herangezogen (§ 5 Abs. 1 VBG/AG; vorne E. 2.2.1). Um vergleichbare Verhältnisse herzustellen, sind auch spätere, individuell-konkrete Bewertungen aufgrund baulicher Veränderungen auf derselben Basis vorzunehmen, worauf die Vorinstanz willkürfrei aufmerksam macht. Die Steuerpflichtige bestreitet in allgemeiner Weise die Möglichkeit, ein neues oder saniertes Gebäude rückwirkend auf den 1. Mai 1998 zu bewerten. Abgesehen davon, dass sie hierzu keine Einwände vorbringt, mit welcher sie der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vorne E. 1.5) genügen könnte, ist ihr entgegenzuhalten, dass Rückrechnungen zwar immer mit einer gewissen Unsicherheit behaftet und kaum je mathematisch exakt vorgenommen werden können (Urteil 2C_181/2018 vom 12. März 2018 E. 2.3.3, mit Hinweis auf BGE 131 I 291 E. 3.2.2 S. 307 ; 128 I 240 E. 3.2.1 S. 249), dass aber Baukostenindizes und ähnliche Statistiken bestehen, die eine weitgehende Annäherung an die mutmasslichen seinerzeitigen Verhältnisse erlauben. Die Rückführung aller Bewertungen auf einen einheitlichen Bewertungsstichtag ist ebenso unerlässlich wie machbar. Der Rüge ist nicht weiter nachzugehen.

E. 3.6.1

Schliesslich bringt die Steuerpflichtige vor, die vom Anpassungsdekret verfolgte Konzeption stehe im Widerspruch zum System der Individualschätzung. Die prozentuale Anhebung der Eigenmietwerte nach Gemeinde habe "rein gar nichts" mit dem System der Individualschätzung zu tun, weswegen die verbreitete Unterbewertung nur mittels einer allgemeinen Neuschätzung behoben werden könne. Der Kanton habe weder geltend gemacht noch nachgewiesen, dass der bisherige Eigenmietwert im Fall der

Steuerpflichtigen die 60-Prozent-Mindestvorgabe unterschreite.

E. 3.6.2

Das Verwaltungsgericht bezieht sich im angefochtenen Entscheid auf den seinerzeitigen Entscheid WNO.2016.2 vom 20. September 2016 (vorne E. 3.2.3), worin es in Auslegung von § 218 Abs. 3 StG /AG zum Ergebnis gelangt war, dass eine Eigenmietwertanpassung auch ausserhalb einer allgemeine Neubewertung möglich sei. Diese Auslegung ist jedenfalls nicht verfassungsrechtlich unhaltbar: Unter einer "allgemeinen Neuschätzung", von welcher § 218 Abs. 1 StG /AG spricht, ist eine sämtliche Grundstücke erfassende Neubewertung zu verstehen. Demgegenüber regelt § 218 Abs. 2 StG /AG die "ausserhalb der allgemeinen Neuschätzung" vorgenommenen Bewertungen, wobei der Wortlaut der Norm darauf hindeutet, dass es sich hauptsächlich um Bewertungen handelt, die im individuell-konkreten Fall aufgrund der Veränderung von "Bestand, Nutzung oder Wert des Grundstückes" vorgenommen werden.

E. 3.6.3

Das vorliegende Anpassungsdekret ist offenkundig

generell-abstrakter Natur, erfasst aber lediglich jene Gemeinden, in welchen die Bewertungsansätze unter 60 Prozent des Marktmietwerts liegen (vorne E. 2.2.3). In eher seltenen Fällen bringt das Dekret keine Änderung oder führt es sogar zur Senkung der geltenden Eigenmietwerte. So oder anders musste es bei dieser Konzeption weder zur Besichtigung noch zur einzelfallweisen Bewertung jedes einzelnen Objekts kommen. Die Anpassung erfolgte vielmehr "per Knopfdruck", und zwar in gleicher Weise für alle Objekte am Ort. Auslöser der "Anpassung" (nicht: "Neubewertung") war nicht die Änderung von Bestand, Nutzung oder Wert des Grundstückes, sondern der Umstand, dass die Bewertung der Objekte in einer Gemeinde insgesamt zu niedrig sei. Ob auch diese Konstellation unter § 218 Abs. 2 StG /AG subsumiert werden kann oder ob es sich um einen atypischen Fall von § 218 Abs. 1 StG /AG handelt, ist unter verfassungsrechtlichen Aspekten nicht weiter zu verfolgen.

E. 3.6.4

Die Steuerpflichtige hätte daher in Befolgung der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit detailliert anhand der vorinstanzlichen Erwägungen darzutun gehabt, dass und weshalb die generelle Anhebung in ihrem individuell-konkreten Fall verfassungsrechtlich unhaltbar, konkret willkürlich, sei. Dies hat sie unterlassen. So reicht es nicht, in höchst allgemeiner Weise die Vermutung zu äussern, dass die statistische Menge zur Beurteilung der bisherigen Bewertungen in kleinen Gemeinden wohl zu gering sei. Griffiges Datenmaterial zu ihrem eigenen Objekt, zu gleichwertigen Vergleichsobjekten und insgesamt zur Situation am Ort hat die Steuerpflichtige nicht vorgelegt, womit sie der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit von vornherein nicht genügen kann.

E. 3.6.5

Schliesslich bringt die Steuerpflichtige vor, die abgaberechtliche Beweislastverteilung sei verletzt. Auch dies überzeugt nicht: Steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen hat zwar die Veranlagungsbehörde, steuermindernde und steuerausschliessende Tatsachen die steuerpflichtige Person zu beweisen (Normentheorie; BGE 144 II 427 E. 8.3.1 S. 449; 142 II 488 E. 3.8.2 S. 508). Dies alles bezieht sich aber auf das individuell-konkrete

Veranlagungsverfahren. Vorliegend hat der Grosse Rat in generell-abstrakter Weise die Eigenmietwerte in der streitbetroffenen Gemeinde angehoben, was die Veranlagungsbehörde davon entbindet, darüber hinaus im individuell-konkreten Fall nachzuweisen, dass diese "Anpassung" auch hier gerechtfertigt sei.

E. 3.7

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 4

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 65 in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Dem Kanton Aargau, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.