

3-RV.2021.141

P 156

Urteil vom 23. November 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richter Lämmli Richterin Sramek Gerichtsschreiber Fäs
-----------	--

Rekurrentin	A. _____
-------------	-----------------

vertreten durch lic. iur. Beat Hunziker, Rechtsanwalt,
Zelglistrasse 15, 5001 Aarau

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 17. Juni 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. Oktober 2020 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 118'100.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden unter anderem für die Liegenschaft GB S. Nr. aaa, Parzelle bbb, Stockwerkeigentum Nr. 7, X-Strasse, ein Eigenmietwert von CHF 2'166.00 aufgerechnet und pauschale Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 434.00 abgezogen.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. Oktober 2020 erhob A. mit undatiertem Schreiben (Postaufgabe am 17. November 2020) Einsprache und beantragte unter anderem sinngemäss,

dass auf die Besteuerung des Eigenmietwerts für die Wohnung in S. zu verzichten sei.

3.

Mit Entscheid vom 17. Juni 2021 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen auf CHF 116'300.00 fest. Sie reduzierte den Eigenmietwert für die Wohnung in S. um 50 % auf CHF 1'083.00 und den Pauschalabzug für die Liegenschaftsunterhaltskosten auf CHF 217.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 17. Juni 2021 (Zustellung am 23. Juli 2021) liess A. – unter Berücksichtigung des Fristenstillstands vom 15. Juli bis und mit dem 15. August 2021 – mit rechtzeitigem Rekurs vom 31. August 2020 (recte: 31. August 2021; Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie lässt die folgenden Anträge stellen:

"1. Der Einsprache-Entscheid vom 17. Juni 2021 sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen auf CHF 45'217.00 festzusetzen.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates Aargau."

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

5.

Die Steuerkommission Q. sowie das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. liess eine Replik erstatten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Die Rekurrentin erwarb Ende 2019 (öffentliche Beurkundung des Kaufvertrags: 11. November 2019; Übergang Nutzen und Gefahr: 15. November 2019) in S. eine 5.5-Zimmer-Wohnung (GB S. Nr. aaa, Parzelle bbb, Stockwerkeigentum Nr. 7, X-Strasse) und liess diese anschliessend bis Ende Januar 2020 renovieren.

3.

3.1.

Die Rekurrentin lässt beantragen, es sei für den Zeitraum von November bis Ende Dezember 2019 infolge renovationsbedingter Unbewohnbarkeit der Wohnung auf eine Besteuerung des hälftigen Eigenmietwerts von CHF 1'083.00 zu verzichten.

3.2.

Die Vorinstanz ist der Ansicht, dass bei einer temporären Renovation (vorliegend soll diese vom 15. November 2019 bis 14. Februar 2020 stattgefunden haben) eine Reduktion des Eigenmietwerts grundsätzlich nicht möglich sei. Diverse Fotos würden zeigen, dass gewisse Räume renoviert worden seien. Dieser Nachweis habe aber nicht für alle Räume der 5.5-Zimmer-Wohnung erbracht werden können. Einige Zimmer hätten daher während der Renovation genutzt werden können. Dies rechtfertige, den Eigenmietwert zu reduzieren, aber nicht zu streichen (vgl. Einspracheentscheid und Vernehmlassung vom 9. September 2021).

3.3.

3.3.1.

Die C. ag führt in ihrem Schreiben vom 14. Januar 2021 zuhanden der Steuerbehörde Folgendes aus:

"(...)

Die Renovation der im Betreff genannten Eigentumswohnung an der X-Strasse in S. startete im November 2019.

Als wir die Arbeiten begonnen hatten, stellten wir fest, dass im kleinen Bad die vorhandene Duschwanne beim Einbau damals nicht korrekt abgedichtet wor-

den war. Dies war unter anderem an den Platten ersichtlich. Als wir diese entfernten, um darunter zu schauen, war alles nass. Dies obwohl die Dusche zu dem Zeitpunkt bereits seit drei Monaten nicht mehr benutzt worden war. Wir mussten Frau A. zu einer umfassenden Sanierung raten, da ansonsten ein erheblicher Wasserschaden die Folge gewesen wäre.

Aus diesem Grund wurde während der Renovationszeit an beiden Bädern gleichzeitig gearbeitet. Frau A. hatte in dieser Zeit in der Wohnung kein Wasser und keine Möglichkeit Toilette oder Duschen zu benutzen.

Zudem musste die Küche komplett ersetzt werden inkl. Gerätschaften. Dies weil die beim Bau der ETW eingebaute Küche von niedriger Qualität war. Die Vorbesitzer haben an diversen Orten eigene Schrauben angebracht, damit die Schränke und Schubladen hielten.

Die Decke hing im Wohnzimmer teilweise durch. Um allfällige Schäden am Unterdach ausschliessen zu können, wurde der Holztäfer entfernt und durch Gipsplatten ersetzt. Dabei wurde auch gleich die Beleuchtung mit Spotlights ergänzt.

Für die vorgenannten Arbeiten musste auch der Strom abgestellt werden.

Nebst dem, dass Strom und Wasser abgestellt waren, wurde die Wohnung durch die Arbeiten sehr staubig und dreckig. Da wir in der ganzen Wohnung gleichzeitig arbeiteten, war es für Frau A. nicht möglich, darin zu wohnen.

(...)"

3.3.2.

Anhaltspunkte, welche gegen die Richtigkeit der Angaben in diesem Schreiben sprechen, sind weder ersichtlich noch werden solche von der Vorinstanz geltend gemacht. Vielmehr decken sich diese Ausführungen mit weiteren Urkunden der C. ag (vgl. die Offerte vom 24. Oktober 2019 über CHF 120'139.35 und die 1. Akonto-Rechnung vom 4. Dezember 2019 über CHF 70'000.00), mit eingereichten Fotos vom Umbau sowie mit Auskünften der Rekurrentin (vgl. Antwort auf den Veranlagungs-Vorschlag sowie Einsprache).

3.4.

3.4.1.

Bei der Einkommenssteuer ist der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen steuerbar, soweit sie der steuerpflichtigen Person auf Grund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (§ 30 Abs. 1 lit. b StG; Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]).

3.4.2.

Rechtsprechungsgemäss ist ein steuerlich relevanter Eigengebrauch (nur) insoweit nicht gegeben, als eine Liegenschaft aufgrund von objektiven, äusseren Umständen (z.B. wegen Einsturzgefahr oder während einer Umbauphase) nicht benutzt werden kann. Gleich verhält es sich, wenn ein Objekt leer steht, weil es trotz entsprechender Absicht und ernsthafter Bemühungen nicht vermietet oder verkauft werden kann; auch diesfalls unterbleibt die Nutzung aufgrund eines äusseren Faktors. Demgegenüber ist selbst dann ein steuerrechtlich massgeblicher Eigengebrauch anzunehmen, wenn ein Eigentümer die Liegenschaft zwar nicht tatsächlich bewohnt, sich aber das Recht hierzu vorbehält, ohne es auszuüben; auch in einem solchen Fall hat er die Liegenschaft inne, weil er sie jederzeit beziehen kann (Bundesgerichtsurteil vom 7. Oktober 2020 [2C_509/2020] E. 3. = StE 2021 B 25.3 Nr. 48 = StR 2020 S. 930; SGE vom 22. März 2018 [3-RV.2016.60]).

Nicht jeder Mangel reicht aus, um eine Wohnung unbenutzbar zu machen; notwendig ist, dass die Wohnung nachweislich und dauerhaft oder vorübergehend nicht mehr für die bestimmungsgemässe Nutzung hätte gebraucht werden können (Bundesgerichtsurteil vom 7. Oktober 2020 [2C_509/2020] E. 4.5.2. = StE 2021 B 25.3 Nr. 48 = StR 2020 S. 930; Bundesgerichtsurteil vom 27. April 2020 [2C_830/2019] E. 9.2.1. f.; Bundesgerichtsurteil vom 15. Juni 2018 [2C_197/2017 und 2C_198/2017] E. 2.2.2.; SGE vom 23. Mai 2013 [3-RV.2013.30]). Ein defekter Hauptwasserhahn erfüllt diese Voraussetzungen nicht, selbst wenn für dessen Reparatur angeblich eine Wand mit Fliesenbelag hätte aufgespitzt werden müssen (Bundesgerichtsurteil vom 7. Oktober 2020 [2C_509/2020] E. 4.5.2. = StE 2021 B 25.3 Nr. 48 = StR 2020 S. 930). Als nicht im massgeblichen Sinne zum Eigengebrauch zur Verfügung stehend zu betrachten ist eine Liegenschaft, wenn sie nicht bewohnbar ist, etwa wegen fehlender Beheizung in der Winterzeit (Bundesgerichtsurteil vom 27. April 2020 [2C_830/2019] E. 9.1.).

3.4.3.

In Bezug auf die Beweislast gilt Folgendes: Der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person; diese hat die entsprechenden Tatsachen also nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5; Bundesgerichtsurteil vom 7. Oktober 2020 [2C_509/2020] E. 1.4. = StE 2021 B 25.3 Nr. 48 = StR 2020 S. 930; VGE vom 4. November 2009 [WBE.2009.18]; SGE vom 21. April 2022 [3-RV.2020.176]).

3.5.

Die Rekurrentin hat als Eigentümerin der Liegenschaft in S. grundsätzlich einen Eigenmietwert zu versteuern. Der Nachweis für die steuermindernde Tatsache, dass ein steuerlich relevanter Eigengebrauch der Wohnung in S. im Zeitraum von Mitte November bis Ende Dezember 2019 aufgrund von objektiven, äusseren Umständen nicht gegeben war, obliegt der Rekurrentin.

3.6.

Von Mitte November 2019 bis Ende Januar 2020 wurden in der Wohnung der Rekurrentin beide Bäder, die Küche und das Wohnzimmer renoviert. Während dieses Zeitraums waren das Wasser und teilweise auch der Strom abgestellt; die Benutzung der Küche sowie von Toiletten und Duschen war nicht möglich. Wenn eine Liegenschaft wegen fehlender Beheizung in der Winterzeit gemäss Rechtsprechung nicht bewohnbar ist, muss dies auch für die vorliegende Wohnung mit den genannten Einschränkungen während des Umbaus gelten. Dass gewisse Zimmer von der Renovation ausgenommen waren, vermag daran nichts zu ändern. Denn die erwähnten Einschränkungen verunmöglichten eine bestimmungsgemässe Nutzung der Liegenschaft zu Wohnzwecken, zumal sämtliche Zimmer durch die Renovationsarbeiten staubig und dreckig wurden. Kommt hinzu, dass die nicht renovierten Zimmer gemäss den nachvollziehbaren Ausführungen der Rekurrentin als "Abstellkammern" für die ausgebauten und einzubauenden Apparaturen (Waschbecken, Duschscheiben und Badewanne) sowie das Werkzeug (unter anderem Zuschneidemaschine für Wand- und Bodenplatten) dienten (vgl. Antwort auf den Veranlagungs-Vorschlag).

3.7.

Die Vorinstanz verweist in ihrem Einspracheentscheid auf das Urteil des Steuerrekursgerichts (heute: Spezialverwaltungsgericht) vom 27. April 2006 (3-RV.2004.50346). In diesem wird unter anderem Folgendes ausgeführt:

"4.2.

Wenn eine Liegenschaft bewohnbar ist, genügt es für die Besteuerung eines Eigenmietwertes (vgl. § 30 Abs. 1 lit. b StG), wenn sich der Eigentümer die Liegenschaft zur Verfügung hält. Da die von den Rekurrenten gekaufte Eigentumswohnung gemäss ihren Angaben grundsätzlich immer bewohnbar war, ist ihr Begehren, es sei ab Mai 2002 ein Eigenmietwert zu besteuern, nicht zu befechten (was nicht heisst, dass die vom Kantonalen Steueramt [zu Gunsten der Steuerpflichtigen] ausgeübte Praxis, wonach bei neu gekauften Wohnungen erst ein Eigenmietwert besteuert wird, wenn die tatsächliche Nutzung beginnt [vgl. Vernehmlassung vom 3. November 2004, S. 3], zwingend aufgegeben werden muss). Dabei ist es sachgerecht, den Eigenmietwert aufgrund der

durch die Renovationsarbeiten allenfalls eingeschränkten Nutzbarkeit entsprechend herabzusetzen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Auflage, Muri-Bern 2004, § 30 StG N 67; StR 2000 S. 663)."

Im erwähnten Urteil wurde der Eigenmietwert lediglich herabgesetzt, da die Wohnung während der Renovationsarbeiten stets bewohnbar war. Der vorliegende Sachverhalt liegt anders, war die Wohnung der Rekurrentin während des Umbaus doch nicht bewohnbar. Aus dem genannten Urteil kann daher – entgegen den sinngemässen Ausführungen der Vorinstanz – nicht abgeleitet werden, dass der Eigenmietwert vorliegend nur herabzusetzen ist.

3.8.

Der Rekurrentin gelingt somit der Nachweis, dass ihre Wohnung in S. wegen Umbaus und damit aufgrund von äusseren, objektiven Umständen im Zeitraum von Mitte November bis Ende Dezember 2019 nicht benutzt werden konnte. Auf eine Besteuerung des Eigenmietwerts im erwähnten Zeitraum ist daher zu verzichten. Der Rekurs ist dementsprechend in diesem Punkt gutzuheissen.

4.

4.1.

Die Rekurrentin lässt weiter beantragen, es sei anstelle des gewährten Pauschalabzuges für Liegenschaftsunterhalt von CHF 217.00 die Akonto-Rechnung der C. AG vom 4. Dezember 2019 von CHF 70'000.00 zum Abzug zuzulassen. Es handelt sie dabei gemessen am Einspracheverfahren um einen neuen Antrag.

4.2.

Nach der geltenden Rechtsprechung ist – unter anderem mit Blick darauf, dass das Spezialverwaltungsgericht sowohl zu Gunsten wie zu Lasten der Steuerpflichtigen über die Parteianträge hinausgehen darf (§ 197 Abs. 2 StG) – auch auf neue Begehren, die vor Abschluss des Behauptungsverfahrens gestellt werden, einzutreten. Bei neuen Begehren wird die Angelegenheit in der Regel an die Vorinstanz zurückgewiesen, damit diese die erstinstanzliche Prüfung der Anträge vornehmen kann (SGE vom 20. Januar 2022 [3-RV.2020.153]). Auf eine Rückweisung wird verzichtet, wenn der Sachverhalt und die rechtliche Beurteilung klar sind.

4.3.

Auf den im Rekurs neu gestellten Antrag kann somit eingetreten werden. Das Regionale Steueramt Q. nimmt in seiner Vernehmlassung vom 9. September 2021 zum neuen Antrag Stellung und kommt zum Schluss, dass dieser Antrag erst in der Steuerperiode 2020 zu prüfen ist. Der Vertreter der Rekurrentin ist damit nicht einverstanden (vgl. Replik). Da es sich nicht um einen "klaren" Fall handelt, ist die Angelegenheit in diesem Punkt,

weil die erstinstanzliche Beurteilung neuer Anträge grundsätzlich nicht Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist, praxisgemäss an die Vorinstanz zurückzuweisen.

5.

5.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Rekurrentin nur im Umfang von CHF 1'083.00. Diesbezüglich sind die Kosten des Rekursverfahrens grundsätzlich auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Betreffend Rückweisung der Angelegenheit aufgrund des im Rekursverfahren neu gestellten Antrages hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (SGE vom 26. August 2020 [3-RV.2020.70]).

5.2.

Da einem Obsiegen von weniger als 10 % bei der Kostenverlegung keine Rechnung getragen wird (SGE vom 26. August 2020 [3-RV.2020.30]), hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens vollumfänglich zu tragen.

5.3.

Die Ausrichtung einer Parteikostenentschädigung (§ 189 Abs. 2 StG) fällt unter diesen Umständen ausser Betracht (SGE vom 20. Januar 2022 [3-RV.2020.153]).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird auf die Besteuerung des Eigenmietwertes von CHF 1'083.00 verzichtet.

2.

Die Angelegenheit wird betreffend die neu geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 70'000.00 an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen.

3.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 100.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'200.00, zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
das Regionale Steueramt 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 T., 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, 23. November 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs