

3-RV.2023.157

P 140

Urteil vom 29. August 2024

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

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 25. Oktober 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. August 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 42'600.00 veranlagt. In Abweichung von der SelbstdeklARATION wurde unter anderem für die Liegenschaft GB Q._____ Nr. aaa, Einfamilienhaus, R-Strasse 8, ein Eigenmietwert von CHF 8'222.00 aufgerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. August 2023 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 18. September 2023 (Abgabe am Schalter am 19. September 2023) Einsprache und beantragten,

dass der Eigenmietwert für das Jahr 2019 nicht zu berücksichtigen sei.

3.

Mit Entscheid vom 25. Oktober 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 25. Oktober 2023 (Zustellung am 2. November 2023) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 30. November 2023 (Postaufgabe am 1. Dezember 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen die folgenden Anträge:

- "- Der Eigenmietwert der Liegenschaft R-Strasse 8 in Q._____ von Fr. 8'222 Fr. ab 01.08.2019 gemäss Einspracheentscheid sei auf 0 Fr. herabzusetzen.
- Der Eigenmietwert der Liegenschaft R-Strasse 8 in Q._____ sei für das Jahr 2020 zu reduzieren.
- Die Kosten des Rekursverfahrens seien dem Rekursgegner aufzuerlegen."

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

5.

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

6.

A. _____ und B. _____ haben eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

1.1.

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

1.2.

Anfechtungsobjekt des vorliegenden Rekurses ist der Einspracheentscheid vom 25. Oktober 2023 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 (vgl. § 196 Abs. 1 StG). Dieser Entscheid betrifft nur die Steuerperiode 2019. Auf den Rekursantrag bezüglich Herabsetzung des Eigenmietwerts der Liegenschaft in Q._____ für die Steuerperiode 2020 ist deshalb nicht einzutreten.

2.

Die Rekurrenten erwarben mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2019 (Eintragung im Grundbuch: tt.mm. 2019; Übergang Nutzen und Gefahr: 1. August 2019) in Q._____ ein Einfamilienhaus (GB Q._____ Nr. aaa, R-Strasse 8) und liessen dieses anschliessend, unter Einbau einer Einliegerwohnung, renovieren.

3.

3.1.

Die Rekurrenten beantragen ausserdem, dass der Eigenmietwert ihrer Liegenschaft in Q._____ für den Zeitraum vom 1. August bis 31. Dezember 2019 auf CHF 0.00 herabzusetzen sei.

3.2.

3.2.1.

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]).

3.2.2.

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 unter-

bleibt 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. November 2022 [3-RV.2021.141]; 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.).

3.2.3.

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 23. November 2022 [3-RV.2021.141]).

3.3.

Die Rekurrenten haben als Eigentümer der Liegenschaft in Q._____ grundsätzlich einen Eigenmietwert zu versteuern. Der Nachweis für die steuermindernde Tatsache, dass ein steuerlich relevanter Eigengebrauch der Liegenschaft in Q._____ im Zeitraum von 1. August bis 31. Dezember 2019 aufgrund von objektiven, äusseren Umständen nicht gegeben war, obliegt den Rekurrenten.

3.4.

Die Vorinstanz ist der Ansicht, dass keine objektiven Umstände vorliegen, die eine Herabsetzung des Eigenmietwerts rechtfertigen, und begründet dies im Einspracheentscheid wie folgt:

"Die Einsprecher berufen sich auf den Umstand der objektiven Unbewohnbarkeit für den Zeitraum 01.08.2019 – 31.03.2020, aufgrund der umfassenden Renovation.

Gemäss den eingereichten Bildern im Zusammenhang mit der Prüfung des Liegenschaftsunterhaltes war das Haus im Zeitpunkt des Kaufes eindeutig bewohnbar. Die Renovationsarbeiten erstreckten sich gesamthaft über einen Zeitraum von rund 2 Jahren. Unter anderem wurde eine Einliegerwohnung eingebaut, welche ab 01.02.2020 bereits vermietet wurde. Demnach wurden zuerst diese Arbeiten ausgeführt. Die restlichen Zimmer waren in dieser Zeit bewohnbar.

Die Dauer der Renovation ist ein Indiz dafür, dass die Renovation sukzessive durchgeführt wurde. Aus den Aufstellungen zum Liegenschaftsunterhalt ist dies zusätzlich ersichtlich. Im Jahr 2019 waren grosse Positionen der Ersatz von Fenster und Türen, die Küche der vermieteten Wohnung und die Flachdachsanierung. Diese Renovationsarbeiten schliessen eine Eigennutzung nicht aus. Auch kann keine Reduktion des Eigenmietwertes für die vermietete Wohnung gewährt werden, da diese Zimmer nicht im Eigenmietwert erfasst sind. Im Jahr 2020 wurde fortlaufend Material hauptsächlich Sanitärmaterial angeschafft). Die meisten Arbeiten wurden von den Eigentümern selber ausgeführt.

Aus den eingereichten Unterlagen ist nicht ersichtlich, dass Räume über einen längeren Zeitraum nicht beheizt waren oder das Wasser für einen längeren Zeitraum abgestellt war.

Die Kündigung des Mietvertrages zum 31.03.2020 und der Umzug in das Einfamilienhaus per 01.04.2020 ist nicht aufgrund objektiver Tatbestände erfolgt, da sich die Renovation ab dem Zuzug noch um mindesten einen Zeitraum von 1 ¾ Jahr erstreckte."

3.5.

Die Rekurrenten machen geltend, dass sie ihre Liegenschaft in Q._____ infolge Renovation nicht bestimmungsgemäss hätten nutzen können. Im Rekurs führen sie dazu Folgendes aus:

"Wir, B._____ und A._____, haben per 1. August 2019 die Liegenschaft R-Strasse 8 in Q._____ gekauft. Die Liegenschaft musste aufgrund ihres Zustands – die vorherigen Besitzer haben jahrzehntelang nichts am Haus gemacht – komplett renoviert werden. Da A._____ als [...] vom Fach ist, hat er die meisten Arbeiten unter Beizug von Fachpersonen aus verschiedenen Bereichen selbst ausgeführt.

In dieser Zeit – also vom 01.08.2019 bis zum 31. März 2020 – konnte unsere Familie nicht im Haus wohnen, was wir dem Steueramt Q._____ bereits nachweisen mussten (siehe Beilage 1, Mietvertrag und Kündigungsschreiben für die Mietwohnung in der S-Strasse 9, Q._____).

Nach der Übernahme der Liegenschaft hat A._____ sogleich am 2. August mit dem Öffnen der Decke und der Wände angefangen. Hierbei stellte er fest, dass

das Flachdach Schäden aufweisen sein musste, denn das Isolationsmaterial (Steinwolle) war an vielen Stellen nass und schimmelig. Auch die Wände – insbesondere in der Küche und im Wohnzimmer – waren an vielen Stellen feucht bzw. nass, teilweise mit grossflächigem Schimmel (siehe Beilage 2, Fotos 'nasses Isolationsmaterial' und 'feuchte Wände mit Schimmel in Küche und Wohnzimmer').

Als A. _____ mit dem Chef der H. _____ GmbH das Dach inspizierte, wurden die Schäden, welche für die Nässe und Feuchtigkeit in Isolationsmaterial und Wänden verantwortlich waren, in Form von Rissen und Löchern sichtbar (siehe Beilage 3, Fotos vom Zustand des Daches). Aufgrund der massiven Schäden war eine Renovation des Flachdachs durch die Firma H. _____ GmbH notwendig. Ebenfalls musste A. _____ zusammen mit dem Chef der D. _____ AG (Sanitär) feststellen, dass die Bodenheizung im gesamten 1. Stock – hier befinden sich Küche, Wohnzimmer sowie die Schlafzimmer und ein Bad – sowie zwei Radiatoren im Wohnzimmer und ein Radiator in der Küche nicht mehr funktionierten. Die Bodenheizung verlor im Wohnzimmer durch ein Leck zudem Wasser. Da eine Erneuerung der Bodenheizung fast gleich viel kostete wie eine Reparatur, entschieden wir uns für eine Erneuerung und den Abbau der Radiatoren. Aufgrund dessen musste der gesamte Boden im 1. Stock aufgespitzt, die neuen Rohre verlegt und der Boden wieder betoniert werden (siehe Beilage 4, Fotos des Bauplans, auf welchem die Existenz der alten Bodenheizung belegt ist sowie Fotos der Arbeiten zur Erneuerung der Bodenheizung).

Die Steuerkommission schreibt in ihrem Entscheid vom 25. Oktober 2023, dass die Arbeiten sukzessive durchgeführt worden seien und dass sie aufgrund der eingereichten Abrechnungen des Liegenschaftsunterhalts davon ausgehe, dass zuerst die Einliegerwohnung fertiggestellt worden sei. Dies macht die Steuerkommission daran fest, dass diese Wohnung bereits per 01.02.2020 vermietet wurde. Nach Ansicht der Steuerkommission war der Rest der Liegenschaft während der Renovation der Einliegerwohnung bewohnbar. Auf den beigelegten Fotos mit jeweiligem Datum ist ersichtlich, dass das nicht so war (siehe Beilage 6, Montage Küche Einliegerwohnung und Küche Fam. A. _____ & B. _____).

Dazu möchten wir Folgendes festhalten: A. _____ war die meiste Zeit während der Renovation berufstätig. Er hat, als alle Arbeiten, welche er im Haus nicht komplett selbständig ausführen konnte (z.B. die Renovation vom Flachdach, der Einbau aller Fenster und Türen sowie die Erneuerung der Bodenheizung), erledigt waren, drei Monate unbezahlten Urlaub genommen. So konnte er zügiger arbeiten. Da es bereits beim Einbau der Fenster durch die Firma E. _____ zu grossen Verzögerungen gekommen ist und die Arbeiten nicht immer nach Plan verliefen – beim Kauf der Liegenschaft wurden uns die defekte Bodenheizung wie auch die Schäden am Flachdach verschwiegen – konnte A. _____ längere Zeit keine Wände verkleiden (dazu müssen vorher die Fenster und Türen korrekt montiert und das Flachdach renoviert werden und auch die Böden müssen soweit 'fertig' sein), weshalb er sich entschloss, in der Zwischenzeit in der Einliegerwohnung – wo es übrigens nur ein Fenster und eine Tür zu ersetzen gab – zu arbeiten. Dazu ein konkretes Beispiel: C. _____, Mitarbeiter der Firma E. _____, begann mit seinen Arbeiten fast vier Wochen später als abgemacht und arbeitete von Oktober bis Mitte November 2019, um alle Fenster und Türen fachgerecht zu montieren (siehe Beilage 5, Mail an C. _____, Mitarbeiter der Firma E. _____). Auch zu erwähnen ist, dass die ganzen

Elektroinstallationen erneuert werden mussten, da diese nicht mehr der Norm entsprachen. Auch das hat etwas Zeit in Anspruch genommen.

Während A._____ also in der Einliegerwohnung arbeitete, war der Rest der Liegenschaft unbewohnbar, da dort andere Arbeiten vorgenommen wurden von externen Firmen, welche zwingend zuerst erledigt werden mussten. Zudem ist die Einliegerwohnung im Vergleich zur restlichen Liegenschaft klein und war daher viel schneller zu renovieren, was ermöglichte, dass der Mieter einen Monat vor uns einziehen konnte.

Unsere Familie ist in die Liegenschaft eingezogen, als sie noch nicht komplett fertig renoviert war. Beim Einzug am 31. März/1. April 2020 waren beispielsweise das Badezimmer und ein weiteres Zimmer im EG sowie die Fassade noch nicht renoviert, was die Liegenschaft trotzdem bewohnbar machte. Wir möchten damit betonen, dass uns bewusst ist, dass nicht jeder Mangel ausreicht, um eine Liegenschaft als unbewohnbar einzustufen. In unserem Fall war sie aber klar nicht bewohnbar."

3.6.

3.6.1.

Zum einen sind die Angaben der Rekurrenten detailliert, in sich schlüssig und nachvollziehbar. Zum anderen werden diese auch durch eingereichte Fotos und Rechnungen sowie die schriftliche Kündigung der Mietwohnung an der S-Strasse 9 in Q._____ per 31. März 2020 gestützt. Die Darstellung der Rekurrenten ist daher glaubhaft.

3.6.2.

Die Rekurrenten konnten ihre Mietwohnung an der S-Strasse 9 in Q._____ auf jedes Monatsende, ausser auf den 31. Dezember kündigen (vgl. den schriftlichen Mietvertrag). Angesichts dessen stellt der Umstand, dass die Rekurrenten ihre Mietwohnung erst auf den 31. März 2020 kündigten, zumindest ein Indiz für die renovationsbedingte Unbewohnbarkeit von deren Liegenschaft am R-Strasse 8 in Q._____ im Zeitraum von August bis Dezember 2019 dar.

3.6.3.

Aus Fotos vom 24. August 2019, 29. September 2019, 12. Dezember 2019 und 18. Februar 2020 geht hervor, dass die Küche der Rekurrenten (nicht jene der Einliegerwohnung) eine einzige Baustelle und nicht bestimmungsgemäss nutzbar war.

3.6.4.

Aus Fotos vom 1. September 2019 und 12. Dezember 2019 ist ersichtlich, dass für die Installation der Heizung der Boden in diversen Zimmern aufgespitzt werden musste.

3.6.5.

Aus einem Foto vom 21. August 2019 geht hervor, dass die Decke im Wohnzimmer schwarze Stellen aufweist. Sodann ergibt sich aus einem

Foto vom 13. Oktober 2019, dass das Wohnzimmer zufolge feuchter Wände, fehlender Radiatoren und einer mit Plastik abgedeckten Decke eine Baustelle und nicht bestimmungsgemäss nutzbar war.

3.6.6.

Auf einem Foto vom 17. September 2019 sind Schäden am Dach erkennbar. Zudem stellte die H._____ GmbH den Rekurrenten am 23. September 2019 eine Rechnung für die Renovation des Flachdachs über CHF 10'800.00.

3.6.7.

Die vorstehenden Erwägungen lassen keinen anderen Schluss zu, als dass die Liegenschaft der Rekurrenten aufgrund von objektiven, äusseren Umständen im Zeitraum vom 1. August bis 31. Dezember 2019, insbesondere zufolge fehlender Küche und Heizung, nicht bewohnbar war. Wie die Vorinstanz trotz der eingereichten Fotos und der Darstellung der Rekurrenten daran festhält, dass mit Ausnahme der Einliegerwohnung sämtliche Zimmer bewohnbar gewesen seien, ist nicht nachvollziehbar.

3.7.

Auf eine Besteuerung des Eigenmietwerts im erwähnten Zeitraum ist somit zu verzichten. Dementsprechend ist der Rekurs in diesem Punkt gutzuheissen und das steuerbare Einkommen gemäss Verfügung vom 22. August 2023 von CHF 42'623.00 unter Berücksichtigung der geänderten Aufrechnung Selbstbehalt Krankheitskosten auf CHF 33'968.00 herabzusetzen.

4.

4.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

4.2.

Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Auf den Antrag betreffend Herabsetzung des Eigenmietwerts für die Steuerperiode 2020 wird nicht eingetreten.

2.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 33'900.00 festgesetzt.

3.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird keine Parteikostenentschädigung 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, Obere Vorstadt 37, 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, 29. August 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs