

3-RV.2023.160
P 107

Urteil vom 27. Juni 2024

Besetzung	Präsident Fischer Richter Loser Richter Wick Gerichtsschreiber Fäs
-----------	---

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

vertreten durch Albert Müller, Haselstrasse 7, 5400 Baden

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission R. _____ vom 9. November 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. September 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission R._____ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 186'400.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 652'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdекlaration wurden für die Liegenschaft Q-Strasse 19, R._____, ein Eigenmietwert von CHF 17'860.00 und pauschale Unterhaltskosten von CHF 3'572.00 berücksichtigt.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. September 2023 erhob der Vertreter von A._____ mit Schreiben vom 13. Oktober 2023 Einsprache und stellte den folgenden Antrag:

"Löschung des Mietwertes von Fr. 17'860 (bzw. Bund; Fr. 20'842) inkl. pauschale Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 3'572 (bzw. Bund Fr. 4'169); das steuerbare Einkommen beträgt dann neu Fr. 172'181 statt Fr. 186'469 (Kanton/Gemeinde) bzw. Fr. 172'481 statt Fr. 189'154 (Bund)."

3.

Mit Entscheid vom 9. November 2023 wies die Steuerkommission R._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 9. November 2023 (Zustellung an den Vertreter und A._____ je am 13. November 2023) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 8. Dezember 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt den folgenden Antrag:

"Löschung des Mietwertes von Fr. 17'860 (bzw. Bund; Fr. 20'842) inkl. pauschale Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 3'572 (bzw. Bund Fr. 4'169); das steuerbare Einkommen beträgt dann neu Fr. 172'181 statt Fr. 186'469 (Kanton/Gemeinde) bzw. Fr. 172'481 statt Fr. 189'154 (Bund)."

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

5.

Die Abteilung Steuern der Gemeinde R._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

Der Vertreter von A. _____ hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Soweit der Vertreter des Rekurrenten eine Herabsetzung des für die direkte Bundessteuer massgebenden steuerbaren Einkommens von CHF 189'154.00 auf CHF 172'481.00 beantragt, ist darauf nicht einzutreten, weil die direkte Bundessteuer nicht Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheides bildet.

3.

3.1.

Der Rekurrent hat im Oktober 2020 von D._____ die Liegenschaft LIG R._____ aaa, Q-Strasse 19, gekauft. Das Einfamilienhaus war bis zum 15. Mai 2020 durch D._____ bewohnt, welche anschliessend in das B._____ in R._____ zog. Das Einfamilienhaus stand im ganzen Jahr 2021 leer (vgl. Einspracheentscheid, S. 1). Die Steuerkommission R._____ hat für diese Liegenschaft beim Rekurrenten einen Eigenmietwert von CHF 17'860.00 aufgerechnet und pauschale Unterhaltskosten von CHF 3'572.00 berücksichtigt (vgl. Details Steuerveranlagung 2021, Ziff. 6.4 und 6.8). Sie begründet dies im Einspracheentscheid wie folgt (S. 2):

"Gemäss § 30 Abs. 1 lit. b StG setzt die Besteuerung des Eigenmietwertes voraus, dass die Liegenschaft bewohnbar ist, und der Eigentümer sie sich zur Verfügung hält. Eine effektive Nutzung ist nicht notwendig. Auch wenn die Liegenschaft vom Einsprecher im Jahre 2021 nicht oder nur teilweise für Eigengebrauch benutzt wird, steht sie dem Eigentümer der Liegenschaft zur freien Verfügung. Der Eigenmietwert stellt somit steuerbares Einkommen dar."

3.2.

Der Vertreter des Rekurrenten beantragt, es seien der Eigenmietwert von CHF 17'860.00 und die Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 3'572.00 zu streichen. Zur Begründung wird im Wesentlichen geltend gemacht, der Rekurrent habe die von D._____ bis Mai 2020 bewohnte Liegenschaft im Sommer 2020 mit der Absicht der Erstellung eines Neubaus gekauft. Durch die aus seiner Sicht sehr unprofessionelle Behandlung des Baugesuchs der Bauverwaltung R._____ stehe die Liegenschaft bis heute leer. Investitionen seien wegen dieser langwierigen Unsicherheit keine mehr vorgenommen worden und die Liegenschaft sei sowohl zur Eigennutzung als auch für die Vermietung unzumutbar. Sie könne höchstens als Materiallager benutzt werden.

4.

4.1.

Steuerbar sind alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person auf Grund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (§ 30 Abs. 1 lit. b StG).

4.2.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist ein steuerlich relevanter Eigengebrauch (nur) insoweit nicht gegeben, als eine Liegenschaft aufgrund von objektiven, äusseren Umständen nicht benutzt werden kann, z.B. wenn ein Ferienhaus (etwa mangels Heizung) bloss während eines Teils des Jahres bewohnt 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 5. März 2024 [9C_745/2023] E. 2.3.)

4.3.

Der Rekurrent hat die fragliche Liegenschaft (Einfamilienhaus) im Oktober 2020 mit der Absicht der Erstellung eines Neubaus (...) gekauft. Nachdem er im Herbst 2020 mit dem Leiter der C._____ ein erstes Gespräch geführt hat, reichte der Rekurrent im Januar 2021 ein Baugesuch ein. Aufgrund der Rückmeldung der C._____ im Juli 2021 wurden im Herbst 2021 diverse Projektänderungen vorgenommen, um den neuen Anforderungen gerecht zu werden. Im Dezember 2021 erfolgte dann der Rückzug des Baugesuchs. Am 3. Januar 2022 wurde entsprechend den Rückmeldungen zum ersten Baugesuch ein zweites Baugesuch eingereicht. Dieses wurde mit Beschluss der C._____ vom 31. Januar 2023 abgewiesen. Im November 2023 wurde erneut ein Baugesuch eingereicht (vgl. Rekursbeilage "Chronologie Baugesuch A._____ Parzelle aaa Q-Strasse 19 in R._____").

4.4.

Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichts ist die vorliegende Situation mit dem Fall vergleichbar, in welchem ein Objekt leer steht, weil es trotz entsprechender Absicht und ernsthafter Bemühungen des Eigentümers nicht verkauft werden kann. Das mehrfache Einreichen eines Baugesuchs für einen Neubau ist mit ernsthaften Verkaufsbemühungen vergleichbar. In beiden Fällen besteht entgegen dem Willen des Eigentümers ein Leerstand, weil das Objekt zum Verkauf bzw. zum Abbruch bestimmt ist. Die Nutzung unterbleibt aufgrund eines äusseren Faktors und nicht kraft

des Willens des Eigentümers, das Objekt sich selbst zur Benützung freizuhalten (StR 1980 S. 370). Unter diesen Umständen ist gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kein steuerbarer Eigengebrauch gegeben. Es kann daher offengelassen werden, ob die Liegenschaft, wie vom Vertreter des Rekurrenten geltend gemacht, unbewohnbar ist.

4.5.

In Gutheissung des Rekurses sind somit die Aufrechnung des Eigenmietwertes von CHF 17'860.00 und die gewährten Unterhaltskosten von CHF 3'572.00 zu streichen. Das steuerbare Einkommen ist auf CHF 172'181.00 festzusetzen.

5.

5.1.

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

5.2.

Da der Vertreter trotz Aufforderung durch das Spezialverwaltungsgericht keine Kostennote eingereicht hat, ist davon auszugehen, dass er dem Rekurrenten für seine Bemühungen im Rekursverfahren keine Rechnung gestellt hat. Es ist daher keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG; analog SGE vom 26. Oktober 2017 [3-RV.2017.119]).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 172'181.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter des Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt R. _____

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, 27. Juni 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs