

3-RV.2023.97

P 76

Urteil vom 25. April 2024

Besetzung	Präsident Fischer Richter Senn Richter Lämmli Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	---

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 15. Mai 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 24. Januar 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 110'400.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 112'300.00) veranlagt. Der Veranlagung liegen eine in Österreich gelegene Liegenschaft mit einem "Mietwert Zweitwohnungen" von CHF 4'110.00, pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 822.00 und einem "Liegenschaftswert" von CHF 137'000.00 sowie beim Vermögen CHF 14'009.00 für eine Kryptowährung zu Grunde.

2.

Gegen die Verfügung vom 24. Januar 2023 erhoben A._____ und B._____ mit undatiertem Schreiben (Posteingang am 22. Februar 2023) Einsprache. Die Steuerkommission Q._____ ist von den folgenden sinn- gemäss gestellten Begehren ausgegangen:

- "1. Liegenschaften: Die Liegenschaft in Österreich sei in der Schweiz nicht zu besteuern
2. Wertschriften: Kryptowährungen; diese Bewertung sei zu berichtigen"

3.

Mit Entscheid vom 15. Mai 2023 passte die Steuerkommission Q._____ in teilweiser Gutheissung der Einsprache das steuerbare Einkommen auf CHF 110'444.00 zum Satz von CHF 112'340.00 an. Der Antrag betreffend die Liegenschaft in Österreich wurde abgewiesen.

4.

Den Einspracheentscheid vom 15. Mai 2023 (Zustellung am 21. Juni 2023) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 16. Juli 2023 (Postaufgabe am 18. Juli 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragen,

es sei für die Liegenschaft in Österreich kein Eigenmietwert zu besteuern und die Kryptowährung sei mit CHF 182.00 statt CHF 14'009.00 zu erfassen.

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.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

2.1.1.

Die Rekurrenten deklarierten in der Steuererklärung 2021 für das Einfamilienhaus am R-Weg 30 in S._____ (A) einen Steuerwert von CHF 119'183.00, jedoch keinen Eigenmietwert und keinen Abzug für Liegenschaftsunterhalt.

2.1.2.

Die Steuerkommission Q._____ berücksichtigte diese Liegenschaft bei der Veranlagung mit einem "Mietwert Zweitwohnungen" von CHF 4'110.00, pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 822.00 und einem Liegenschaftswert von CHF 137'000.00 (vgl. Details Steuerveranlagung 2021).

3.

3.1.

3.1.1.

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

3.1.2.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können unter anderem die Unterhaltskosten abgezogen werden. Diesen sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind (§ 39 Abs. 2 StG). Als Kosten für den Unterhalt gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV).

3.2.

Das aargauische Verwaltungsgericht hat im Urteil vom 17. März 2003 (BE.2002.00058) betreffend eine Liegenschaft in Thailand das Folgende ausgeführt (Hervorhebung durch das Spezialverwaltungsgericht):

"II.2. Der Beschwerdeführer besitzt in Thailand ein Haus, welches gemäss seinen Ausführungen den Angehörigen seiner Ehefrau (Eltern, Bruder und dessen Kinder) zur unentgeltlichen Benutzung überlassen wird. Es dient dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau aber auch als Ferienhaus und der Ehefrau ferner als Wohnstätte für diejenige Zeit, in der sie in Thailand studiert (Eingabe vom 2. Juni 2000). Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Thailand (SR 0.672.974.51) vom 12. Februar 1996 mit Geltung ab dem Steuerjahr 1997 legt in Art. 2, 6 und 20 fest, dass die Schweiz den Eigenmietwert des Hauses in Thailand nicht besteuern darf. Beim Einkommen sind lediglich die im Verhältnis zur Lage der Aktiven auf das Haus entfallenden Schuldzinsen zu berücksichtigen; **der Eigenmietwert beeinflusst einzig den Steuersatz**. Diese Steuerausscheidung wurde in der Veranlagung 1997/98 auch korrekt ausgeführt und wird nicht beanstandet."

3.3.

3.3.1.

Zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich besteht ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, abgeschlossen am 30. Januar 1974, in Kraft getreten am 4. Dezember 1974 (Im Folgenden: DBA CH–A). Gemäss dessen Art. 2, 6 und 23 darf die Schweiz den Eigenmietwert des Hauses in Österreich nicht besteuern. Beim Einkommen sind lediglich die im Verhältnis zur Lage der Aktiven auf das Haus entfallenden Schuldzinsen zu berücksichtigen. Der Eigenmietwert beeinflusst einzig den Steuersatz.

3.3.2.

Die Steuerkommission Q._____ wies bei der Steuerausscheidung dem "Ausland" ein "Liegenschaftsertrag netto" von CHF 3'288.00 (CHF 4'110.00 ./. CHF 822.00) zu und berücksichtigte den gleichen Betrag satzbestimmend (vgl. Steuerausscheidung für natürliche Personen). Die Steuerausscheidung wurde von der Vorinstanz also korrekt vorgenommen.

4.

4.1.

Die Rekurrenten beantragen im Rekurs, es sei für die Liegenschaft in Österreich kein Eigenmietwert zu besteuern. Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, die Liegenschaft werde bereits in Österreich besteuert. Es dürfe keine Doppelbesteuerung stattfinden. Ausserdem werde kein Eigenmietwert besteuert, wenn sich eine Liegenschaft in einem nicht vermietbaren Zustand befinde und der/die einzelne Erbe*in nicht selbständig über eine Liegenschaft entscheiden könne. Beides treffe auf die Liegenschaft in Österreich zu. Die Küche im oberen Stock sei nicht nutzbar (kein Wasseranschluss, Herd defekt), und der untere Stock sei im Eigentum der Grossmutter der Rekurrentin und werde auch von ihr bewohnt. Für eine Vermietung des oberen Stockes des Einfamilienhauses müssten erhebliche bauliche Massnahmen getroffen werden (separater Eingang, neue Kü-

che, Wasseranschluss erneuern, Einbau getrennter Strom-, Wasser- und Wärmezähler etc.). Sollte an der Besteuerung des Eigenmietwertes festgehalten werden, ersuchen die Rekurrenten um rückwirkende Gewährung der Unterhaltspauschale von 20 %.

4.2.

Der Einwand der Doppelbesteuerung geht fehl, weil der Eigenmietwert in der Schweiz nicht besteuert, sondern nur satzbestimmend berücksichtigt wird. Dies ist im DBA CH-A verankert und stellt keine Doppelbesteuerung dar.

4.3.

Sowohl der im Rekurs geltend gemachte Einwand, der untere Stock der Liegenschaft befinde sich im Eigentum der Grossmutter der Rekurrentin und werde auch von ihr bewohnt als auch der Einwand, für die Vermietung des oberen Stockes, welcher sich im Eigentum der Rekurrentin befinde, müssten erhebliche bauliche Massnahmen getroffen werden, wurden im Einspracheverfahren nicht abgehandelt.

4.4.

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 bzw. über die Einsprachebegehren hinausgehen, einzutreten (SGE vom 23. November 2022 [3-RV.2021.141]; SGE vom 26. März 2015 [3-RV.2014.56]). Es darf entgegen der Auffassung des Kantonalen Steueramtes nicht nach dem Grundsatz der Aussagen der ersten Stunde ohne weitere Abklärungen davon ausgegangen werden, dass beide Einwendungen nicht zutreffen (vgl. Vernehmlassung vom 24. Oktober 2023).

4.5.

Bei mehreren Eigentümern einer Liegenschaft wird der Eigenmietwert im Verhältnis der Eigentumsanteile besteuert (SGE vom 22. Februar 2018 [3-RV.2017.181], mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Die Eigentumsverhältnisse an der fraglichen Liegenschaft sind daher für die satzbestimmende Berücksichtigung des Eigenmietwertes von entscheidender Bedeutung.

4.6.

Das Bundesgericht hat erkannt, dass kein steuerbarer Eigengebrauch gegeben ist, wenn ein Objekt leer steht, weil es aufgrund von objektiven, äusseren Umständen nicht benutzt werden kann. Diesfalls kann kein Eigenmietwert zugerechnet werden. Ist eine Liegenschaft zwar objektiv nutzbar, hat aber ein grosses Renovationsdefizit, muss eine Reduktion des

schematisch ermittelten Eigenmietwertes geprüft werden (StE 2023 B 25.3 Nr. 52). Aufgrund der satzbestimmenden Berücksichtigung des Eigenmietwertes muss daher abgeklärt werden, ob sich der Liegenschaftsteils, welcher im Eigentum der Rekurrentin steht, in einem nutz- bzw. vermietbaren Zustand befindet.

4.7.

Auf eine Rückweisung wird verzichtet, wenn der Sachverhalt und die rechtliche Beurteilung klar sind (SGE vom 23. November 2022 [3-RV.2021.141]). Da es sich vorliegend nicht um einen klaren Fall handelt, ist die Angelegenheit in diesem Punkt praxisgemäss an die Vorinstanz zurückzuweisen, weil die erstinstanzliche Beurteilung neuer Anträge grundsätzlich nicht Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist (SGE vom 23. November 2022 [3-RV.2021.141]). Dies gilt auch, wenn der Vorinstanz keine Verletzung der Untersuchungspflicht vorzuwerfen ist (vgl. Vernehmlassung des Kantonalen Steueramtes vom 24. Oktober 2023), was vorliegend offengelassen werden kann. Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts ist eine Rückweisung beispielsweise dann angebracht, wenn sich eine Steuerkommission mit durch die Steuerpflichtigen erst beim Spezialverwaltungsgericht eingereichten Belegen nicht auseinandersetzen konnte (VGE vom 17. Dezember 2015 [WBE.2015.402]) bzw. wenn die Vornahme der Abklärungen mit einem Aufwand verbunden ist, der über eine blossе Aktenergänzung durch das urteilende Gericht hinausgeht und sich ausserdem strittige Fragen stellen könnten, zu deren Beurteilung den Steuerpflichtigen der ganze Instanzenzug zur Verfügung stehen soll (VGE vom 28. März 2012 [WBE.2011.181] betreffend Abklärungen, welcher der beiden Beschwerdeführer über welche Vermögenswerte verfügt und für welche Schulden er bzw. sie haftet). Bei der Beurteilung der Nutz- bzw. Vermietbarkeit einer Liegenschaft handelt es sich erfahrungsgemäss um einen "streitbaren" Sachverhalt mit einem gewissen Ermessensspielraum, welche erstinstanzlich von der Steuerkommission Q._____ vorzunehmen ist. Dass der Streitwert marginal ist (Differenz steuerbares Einkommen CHF 100.00, satzbestimmendes Einkommen CHF 3'300.00; vgl. Vernehmlassung des Kantonalen Steueramtes vom 24. Oktober 2023), macht eine Beurteilung nicht hinfällig.

5.

5.1.

Die Rekurrenten beantragen weiter, die Kryptowährung sei mit CHF 182.00 statt CHF 14'009.00 zu erfassen.

5.2.

Die Steuerkommission Q._____ hat im Einspracheverfahren beim "Vermögen" die "Wertschriften und Guthaben gemäss Verzeichnis" auf CHF 21'294.00 festgesetzt (vgl. Details Steuerveranlagung 2021,

Pos. 30.1). Es wurde die Position 14 des Wertschriftenverzeichnis von CHF 14'009.00 bereits durch CHF 182.00 ersetzt (vgl. "Wertschriftenverzeichnis / Veranlagung 2021" vom 3. März 2023). Auf den Antrag betreffend Kryptowährung ist daher mangels Beschwer nicht einzutreten (vgl. SGE vom 21. Dezember 2017 [3-RV.2017.29]).

6.

6.1.

Abschliessend ersuchen die Rekurrenten im Rekurs "um schriftliche Bestätigung des Verzichts auf Verzugszins Ihrerseits sollten die Anliegen nicht in entsprechender Frist gelöst werden können".

6.2.

Bei allfälligen Differenzen über geschuldete Verzugszinsen handelt es sich um "Anstände im Bezugsverfahren". Darüber wird in einem gesonderten Verfahren entschieden (vgl. § 231 StG).

7.

7.1.

Die Rückweisung zu ergebnisoffenen weiteren Abklärungen gilt zwar praxisgemäss als Obsiegen (Bundesgerichtsurteil vom 24. August 2015 [2C_529/2014]; VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.112]). Die Partei- und Gerichtskosten können jedoch unabhängig vom Ausgang des Verfahrens aufgeteilt werden, wenn die steuerpflichtigen Personen das Rekursverfahren durch ihr Verhalten in der Vorinstanz verursacht haben (§ 189 Abs. 3 StG).

7.2.

7.2.1.

Gemäss den Ausführungen der Rekurrenten wurde bereits der Vorinstanz mitgeteilt, dass die Grossmutter der Rekurrentin Eigentümerin einer Hausälfte der fraglichen Liegenschaft sei (vgl. Replik). Ob dies zutrifft, kann offengelassen werden. Die Rekurrentin hätte spätestens im Einspracheverfahren auch vorbringen müssen, dass für die Vermietung des oberen, ihr gehörenden Stockes erhebliche bauliche Massnahmen getroffen werden müssten. Dann hätte die Steuerkommission Q._____ die notwendigen Abklärungen bereits im Einspracheverfahren vornehmen können. Die Rückweisung erfolgt also aufgrund der gegenüber dem vorinstanzlichen Verfahren modifizierten Begründung. Es ist daher gerechtfertigt, den Rekurrenten diesbezüglich die Kosten des Rekursverfahrens aufzuerlegen (SGE vom 31. August 2023[3-RV.2022.78]).

7.2.2.

Steuerpflichtige sind grundsätzlich auch bei einem Nichteintreten auf einen Rekursantrag kostenpflichtig (vgl. SGE vom 26. Mai 2016 [3-RV.2015.159]). Da der Rekursantrag betreffend Kryptowährung jedoch

auf einem Fehler der Vorinstanz basiert (dem Einspracheentscheid wurde fälschlicherweise das "alte" Wertschriftenverzeichnis mit einem "Steuerwert veranlagt" von CHF 14'009.00 beigelegt; vgl. Vernehmlassung des Regio Steueramtes Q._____ vom 6. Oktober 2023), sind die Kosten des Rekursverfahrens diesbezüglich auf die Staatskasse zu nehmen (vgl. SGE vom 19. Dezember 2019 [3-RV.2019.83]).

7.2.3.

Die Kosten des Rekursverfahrens sind somit zu 50 % auf die Staatskasse zu nehmen.

7.3.

Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 15. Mai 2023 wird betreffend die satzbestimmende Berücksichtigung der Liegenschaft in Österreich aufgehoben, und die Angelegenheit wird zur diesbezüglichen nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

2.

Im Übrigen wird auf den Rekurs nicht eingetreten.

3.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 520.00, zu 50 % mit CHF 260.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Regio 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, 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, 25. April 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic