



Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Urteil vom 3. Juni 2025

Mitwirkende	Obergerichtspräsident M. Hüsser Oberrichter M. Winiger, M. Müller, R. Kläger, F. Windisch Obergerichtsschreiberin A. Mauerhofer
Verfahren Nr.	O2V 24 29
Ort des Entscheids	Trogen
Beschwerdeführer	A.
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, Kasernenstrasse 2, 9100 Herisau
Gegenstand	Staats- und Gemeindesteuern 2023 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 4. Juli 2024

Rechtsbegehren

a) des Beschwerdeführers:

1. Die Herabsetzung des Eigenmietwertes sei aufgrund des unentgeltlichen Wohnrechtes für den Eigengebrauch zu gewähren und mit CHF 12'672 zu veranlagern.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin.

b) der Vorinstanz:

1. Die Beschwerde sei abzuweisen.
2. Unter Kostenfolgen zu Lasten des Beschwerdeführers.

Sachverhalt

- A. A. (nachfolgend: Beschwerdeführer) reichte am 18. Mai 2024 bei der kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden (nachfolgend: Vorinstanz) die Steuererklärung für die Steuerperiode 2023 ein. Bei den Einkünften hatte er nebst der AHV-Rente einen Liegenschaftsertrag von CHF 10'460 deklariert. Gemäss den Angaben im Formular 7 ging es dabei um den Eigenmietwert einer Stockwerkeigentumswohnung, die von ihm selbst genutzt werde. Ausgehend von einem Eigenmietwert in der Höhe von CHF 13'075 hatte er den auf dem Formular für am Wohnsitz dauernd selbstbewohnte Liegenschaften vorgesehenen Pauschalabzug von 20% davon abgezogen und auf dem Hauptformular dementsprechend einen Liegenschaftsertrag von CHF 10'460 angegeben. Bei den Abzügen machte der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Stockwerkseigentumswohnung ausserdem den pauschalen Unterhaltskostenabzug geltend (CHF 2'092, entsprechend 20% von CHF 10'460; vgl. dazu die Steuererklärung samt Formularen und Beilagen bei act. 7.2).
- B. Am 4. Juni 2024 nahm die Vorinstanz die definitive Steuerveranlagung vor. Der geschuldete Steuerbetrag wurde basierend auf einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF XX'XXX und einem steuerbaren Vermögen von CHF XY'XXX bei den Staats- und Gemeindesteuern bzw. basierend auf einem steuerbaren Einkommen von CHF YX'XXX bei der Direkten Bundessteuer festgelegt. Als Liegenschaftsertrag wurde bei der Veranlagung

nicht der vom Beschwerdeführer deklarierte Wert von CHF 10'460 berücksichtigt, sondern ein höherer Wert von CHF 15'840. Bei den Abzügen für Liegenschaftsunterhalt wurde der deklarierte Betrag von CHF 2'092 hingegen auf CHF 3'168 erhöht. Im Veranlagungsprotokoll hiess es zu den vorgenommenen Korrekturen Folgendes (vgl. dazu die Unterlagen bei act. 7.3):

"Bei unentgeltlichem Wohnrecht ist der anteilmässige Eigenmietwert zu versteuern. Gemäss Merkblatt kann der Abzug von 20% (mit geschätztem Mietwert) bzw. 10% (ohne geschätzten Mietwert) vom Eigenmietwert entsprechend Art. 11 StV für die am Wohnsitz dauernd selbst bewohnte Liegenschaft von den Eigentümern einer Liegenschaft sowie von Nutzniessungsberechtigten in Abzug gebracht werden. Bei einer wohnrechtsberechtigten Person liegt im Gegensatz dazu kein selbstgenutztes Wohneigentum vor, womit kein Einschlag gemacht werden kann.

Der Eigenmietwert beträgt gemäss Neuschätzung vom Jahr 2023:

S5016= CHF 1'440

S5000=CHF 14'400

Der Pauschalabzug beträgt 20% des steuerlich massgebenden Mietertrages oder des steuerlich angerechneten Eigenmietwertes bei einem Liegenschaftsalter von über 10 Jahren."

- C. Am 1. Juli 2024 (KStV.AR.act. 4) erhob der Beschwerdeführer bei der Vorinstanz Einsprache gegen diese Steuerveranlagung und verlangte, ihm sei die im kantonalen Recht bei Eigengebrauch vorgesehene Herabsetzung des geschätzten Eigenmietwerts um 20% zu gewähren. Am 4. Juli 2024 wies die Vorinstanz diese Einsprache ab, je mit einem separaten Einspracheentscheid für den Bereich der Staats- und Gemeindesteuern bzw. der Direkten Bundessteuer (vgl. dazu act. 12).
- D. Die beim Obergericht eingereichte Beschwerde vom 5. August 2024 richtet sich gegen den Einspracheentscheid vom 4. Juli 2024 betreffend Staats- und Gemeindesteuern und enthält die eingangs erwähnten Anträge (act. 1). Mit Vernehmlassung vom 22. August 2024 beantragte die Vorinstanz die Beschwerdeabweisung (act. 6).

Am 31. März 2025 wurde ergänzend zu den von der Vorinstanz bereits eingereichten Akten auch noch der in der Vernehmlassung erwähnte Regierungsratsbeschluss RRB-220-38 angefordert; der Beschwerdeführer wurde mit einer Kopie bedient (act. 9, 10 und 11).

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie eines zweiten Schriftenwechsels wurde abgesehen und die Streitsache direkt zur Beratung an der Sitzung der 2. Abteilung des Obergerichts vom 3. Juni 2025 traktandiert und mit vorliegendem Urteil darüber entschieden.

Erwägungen

1. Formelles

Einspracheentscheide der Vorinstanz können innert 30 Tagen nach Eröffnung schriftlich mit Beschwerde beim Obergericht angefochten werden (Art. 188 Abs. 1 Steuergesetz [StG, bGS 621.11] i.V.m. Art. 28 Abs. 1 lit. a Justizgesetz [JG, bGS 145.31]).

Die am 6. August 2024 beim Obergericht eingegangene Beschwerde vom 5. August 2024 richtet sich gegen den Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 4. Juli 2024 und erfolgte somit fristgerecht. Nachdem auch die übrigen formellen Voraussetzungen an die Beschwerdeschrift erfüllt sind, der angeforderte Kostenvorschuss rechtzeitig einbezahlt wurde und dem Beschwerdeführer als direkt vom angefochtenen Einspracheentscheid Betroffenen nach Art. 59 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG, bGS 143.1) ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des Entscheids zukommt, ist auf die Beschwerde einzutreten.

Der Entscheid über Steuerstreitsachen fällt unabhängig vom Streitwert in die Zuständigkeit der Abteilungen des Obergerichts (Art. 29 Abs. 1 lit. a Justizgesetz [JG, bGS 145.31] e contrario). Das Gesamtgericht hat Beschwerden in Steuerstreitsachen der 2. Abteilung zur Beurteilung zugewiesen (so publiziert im aktuellen Staatskalender des Kantons Appenzell Ausserrhoden [[https:// staatskalender.ar.ch/organizations/pdf](https://staatskalender.ar.ch/organizations/pdf)], Ziff. 2.6.1.2).

2. Materielles

- 2.1 Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 19 Abs. 1 StG). Die Besteuerung eines Eigenmietwerts im Sinn des Miteinbezugs sämtlicher irgendwie gearteter Erträge aus unbeweglichem Vermögen ist im Licht dieser gesetzlich verankerten Gesamtreineinkommensbesteuerung zu sehen. Unter den Begriff Einkommen fallen sämtliche Zuflüsse, die nicht gleichzeitig mit einem Abfluss von Vermögen verbunden sind. Weil die blosser Nutzung von Vermögen eigentlich gar keinen Vermögenszufluss bewirkt, kann eine solche Nutzung nur dann einer Besteuerung unterliegen, wenn eine explizite Gesetzesgrundlage dies so vorsieht. Eine solche Gesetzesgrundlage hat der kantonale Gesetzgeber für die hier betroffenen Staats- und Gemeindesteuern geschaffen und in Art. 24 Abs. 1 lit. b StG vorgesehen, dass Erträge aus unbeweglichem Vermögen steuerbar sind, darunter namentlich der Mietwert von Grundstücken, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen.

Damit Erträge aus unbeweglichem Vermögen in Form eines Eigenmietwerts besteuert werden können, muss die steuerpflichtige Person also zunächst über entsprechende dingliche Rechte verfügen (d.h. Sachenrechte, welche im Gegensatz zu Forderungsrechten, die rein obligatorischer Natur sind, stehen). Dazu gehört in erster Linie das Grundeigentum gemäss Art. 655 ff. Zivilgesetzbuch (ZGB, SR 210). Darüber hinaus ist aber auch ein Teil der beschränkten dinglichen Rechte an Grundstücken steuerrechtlich zum unbeweglichen Vermögen des Nutzungsberechtigten zu rechnen, sofern diese Rechte wirtschaftlich gesehen einer Nutzung der Grundstücke durch den Grundeigentümer gleichkommen. Zu den im ZGB definierten beschränkten dinglichen Rechten gehören die Dienstbarkeiten und Grundlasten. Die Dienstbarkeiten umfassen einerseits die Grunddienstbarkeiten (Art. 730 ff. ZGB) und andererseits die Nutzniessung und die anderen Dienstbarkeiten (Art. 745 ff. ZGB). Das Wohnrecht, welches im vorliegenden Fall von Relevanz ist, ist in Art. 776 ff. ZGB geregelt und steht, soweit es das Gesetz nicht anders bestimmt, unter den Bestimmungen über die Nutzniessung (vgl. zum Ganzen auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, insbesondere N. 1 ff. und N. 19 ff. zu Art. 21 DBG).

Zwischen den Parteien ist dem Grundsatz nach unbestritten, dass der Beschwerdeführer, zu dessen Gunsten ein unentgeltliches lebenslängliches Wohnrecht an der von ihm bewohnten Stockwerkseigentumswohnung an der B.-strasse in C. besteht, beim steuerbaren Einkommen einen Eigenmietwert im Zusammenhang mit diesem unentgeltlichen Wohnrecht zu versteuern hat. Ebenso unbestritten ist, dass der amtlich geschätzte Mietwert gemäss aktuellster Grundstückschätzung vom Oktober 2023 total CHF 15'840 beträgt (vgl. dazu KStV.AR.act. 3, S. 2, Bemerkungen zu Ziff. 712 sowie KStV.AR.act. 4). Art. 24 Abs. 2 StG sieht vor, dass als Eigenmietwert der Betrag gelte, *"den die steuerpflichtige Person bei der Vermietung ihres Grundstücks als Miete erzielen könnte"*. Obergrenze für die Festsetzung des steuerbaren Eigenmietwerts ist also der Marktmietwert. Es wird nicht geltend gemacht, dass diese Obergrenze durch die konkrete Festlegung des Eigenmietwerts im Rahmen der angefochtenen Steuerveranlagung überschritten worden wäre (vgl. dazu KStV.AR.act. 4). Im vorliegenden Verfahren ist jedoch die Frage umstritten, wie bei der Festlegung des beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers anrechenbaren Eigenmietwerts konkret vorzugehen ist: Die Parteien sind sich uneinig darüber, ob der Beschwerdeführer Anspruch auf den in der kantonalen Steuerverordnung (StV, bGS 621.111) vorgesehenen Abzug von 20% vom soweit unbestrittenen Ausgangsbetrag (nämlich dem geschätzten Mietwert von CHF 15'840) hat oder nicht.

- 2.2 In Art. 11 der bis Ende 2023 gültigen und damit in der vorliegend relevanten Steuerperiode 2023 anwendbaren StV (die Bestimmung ist unverändert auch in der Verordnung mit

Gültigkeit ab Januar 2024 enthalten), welche vom Regierungsrat gestützt auf Art. 24 Abs. 3 i.V.m. Art. 286 StG erlassen wurde, ist Folgendes festgelegt:

"Art. 11 Mietwert von Grundstücken (Art. 24 Abs. 2 StG)

¹ Massgebend für die Berechnung des Eigenmietwertes ist in der Regel der Mietwert der letzten amtlichen Schätzung. Darin nicht erfasste Um- und Anbauten oder andere wertvermehrnde Investitionen werden mit einem Zuschlag von 2.8 Prozent der Aufwendungen berücksichtigt.

² Der Eigenmietwert von Liegenschaften, welche steuerpflichtige Personen an ihrem Wohnsitz dauernd selbst bewohnen, entspricht dem massgeblichen Wert nach Abs. 1 abzüglich 20 Prozent. Bei landwirtschaftlichen Liegenschaften sowie Zweit- und Ferienwohnungen entfällt der Abzug.

³ Die Kantonale Steuerverwaltung erlässt ein Merkblatt, wie der massgebliche Mietwert erhoben wird, wenn keine amtliche Schätzung vorliegt. Der Mietwert von Betriebsleiterwohnungen landwirtschaftlicher Betriebe bestimmt sich nach der eidgenössischen Pachtzinsverordnung."

Basierend auf Absatz 2 dieser Bestimmung geht der Beschwerdeführer davon aus, Anrecht auf einen Abzug von 20% vom geschätzten Eigenmietwert zu haben, zumal der Pauschalabzug nicht an die Eigentümerstellung geknüpft sei, sondern es um die steuerpflichtige Person gehe. Da er (und nicht der Eigentümer) den Eigenmietwert zu versteuern habe, sei ihm auch der Abzug für selbstbewohnte Liegenschaften zu gewähren.

Die Vorinstanz teilt diese Ansicht nicht und verweist dazu insbesondere auf die Materialien zur besagten Verordnungsbestimmung: Bereits in der noch bis Ende 2019 gültigen Weisung der Staatssteuerverwaltung über die Festsetzung der Mietwerte für selbstgenutzte Liegenschaften (Eigenmietwert) vom 7. November 2014 sei zum damals vorgesehenen Abzug vom Eigenmietwert (welcher bis Ende 2019 noch 10% betrug) explizit Folgendes festgehalten gewesen: *"Der Abzug von 10% gemäss Art. 11 StV für die am Wohnsitz dauernd selbst bewohnte Liegenschaft ist im Formular 7 der Steuererklärung geltend zu machen. Er kann von den Eigentümern einer Liegenschaft, die ihre Liegenschaft selbst bewohnen, sowie von Nutznießungsberechtigten in Abzug gebracht werden. Bei einer wohnrechtsberechtigten Person liegt im Gegensatz dazu kein selbstgenutztes Wohneigentum vor, womit der Einschlag von 10% nicht geltend gemacht werden kann."* Mit der per Januar 2020 in Kraft getretenen Revision der Steuerverordnung habe der Verordnungsgeber daran nichts ändern wollen: Im Rahmen der Revision der Steuerverordnung per Januar 2020 sei der (vorstehend zitierte) Art. 11 Abs. 2 StV eingefügt und damit der Abzug auf 20% erhöht worden. An der Praxis, wonach lediglich der Liegenschaftseigentümer und der Nutznießungsberechtigte, nicht aber der Wohnrechtsberechtigte Anspruch auf einen solchen Abzug haben, sei gemäss ausdrücklichem Willen des Verordnungsgebers festgehalten worden. Dies ergebe sich aus dem Regierungsratsbeschluss RRB-2020-38 sowie auch aus dem seit der Steuerperiode 2020 gültigen, von der Vorinstanz zum Eigenmietwert erlassenen Merkblatt *"Festsetzung der*

Mietwerte von selbstgenutzten Liegenschaften (Eigenmietwert)" der Vorinstanz, wo es unter Ziff. 2 heisst: "Der Abzug von 20 Prozent für die am Wohnsitz dauernd selbst bewohnte Liegenschaft ist im Formular 7 der Steuererklärung geltend zu machen. Der Abzug kann von den Eigentümern einer Liegenschaft, die Ihrer Liegenschaft selbst bewohnen, sowie von Nutzniessungsberechtigten in Abzug gebracht werden. Bei einer wohnrechtsberechtigten Person liegt im Gegensatz dazu kein selbstgenutztes Wohneigentum vor, weshalb der erwähnte Abzug nicht geltend gemacht werden kann."

2.3 Das Obergericht zieht dazu Folgendes in Erwägung:

- a. Insoweit die Vorinstanz zur Begründung der Nichtgewährung des Pauschalabzugs von 20% gemäss Art. 11 Abs. 2 StV auf das von ihr selber erlassene Merkblatt zum Eigenmietwert vom 29. Oktober 2020 verweist, ist zunächst festzustellen, dass der Verordnungsgeber der Vorinstanz lediglich für jene Fälle, in denen keine amtliche Schätzung vorliegt, überhaupt eine Kompetenz eingeräumt hat, nähere Bestimmungen dazu zu erlassen, wie der massgebliche Mietwert erhoben werden soll (vgl. dazu den klaren Wortlaut von Art. 11 Abs. 3 StV: "[...] wenn keine amtliche Schätzung vorliegt."). Für den Fall, dass der Mietwert einer Liegenschaft amtlich geschätzt wurde, hat der Verordnungsgeber dagegen in Art. 11 Abs. 1 und 2 StV selber geregelt, wie der Eigenmietwert zu ermitteln ist: Ausgangspunkt ist demnach der amtlich geschätzte Mietwert (Art. 11 Abs. 1 StV), wobei für den Fall von am Wohnsitz der steuerpflichtigen Personen selbst bewohnten Liegenschaften ein Pauschalabzug von diesem Schätzwert vorzunehmen ist (Art. 11 Abs. 2 StV). Auch wenn die Vorinstanz im besagten Merkblatt zum Eigenmietwert dessen ungeachtet trotzdem (auch) Ausführungen zum Mietwert bei Liegenschaften mit geschätztem Mietwert gemacht hat (Ziff. 2 Merkblatt), vermag sie damit mit Blick auf die ihr vom Verordnungsgeber eingeräumte Kompetenz zum Erlass von ergänzenden Vorschriften für jene Fälle, wo keine amtliche Schätzung vorliegt, jedenfalls keine Praxis für die Fälle mit amtlichem Schätzwert begründen, die sich nicht auch direkt auf die Regelung im Gesetz oder in der Verordnung abstützen liesse. Für die Beantwortung der Frage, ob im konkreten Fall der Pauschalabzug von 20% zu gewähren ist oder nicht, ist daher nicht die im Merkblatt angeführte Handhabung durch die Vorinstanz entscheidend, sondern ausschliesslich die Regelung in Gesetz und Verordnung.
- b. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass auch der explizite Hinweis auf dem Formular 7 der Steuererklärung, wo es heisst: *"Eigentümer und nutzniessungsberechtigte Personen können von ihren am Wohnsitz dauernd selbstbewohnten Liegenschaften neu pauschal einen Selbstnutzungsabzug von 20% vom festgelegten Mietwert vornehmen"* (vgl. KStV.AR.act. 2, Formular 7, Bemerkung zum Eigenmietwert am linken Blattrand) ebenfalls nicht genügt, um

eine derartige Praxis der Vorinstanz zu legitimieren. Entscheidend ist, was die gesetzlichen Grundlagen vorsehen.

- c. Betrachtet man die einschlägigen gesetzlichen Grundlagen im hier anwendbaren kantonalen Steuerrecht, so fällt Folgendes auf: Sowohl Art. 24 Abs. 2 StG als auch Art. 11 Abs. 2 StV nennen explizit und im Wortlaut übereinstimmend die *"steuerpflichtige Person."* Hätte der Verordnungsgeber in Art. 11 Abs. 2 StV mit der *"steuerpflichtigen Person"* einen anderen Kreis von Personen gemeint, als jene, die in Art. 24 Abs. 2 StG mit *"steuerpflichtige Person"* gemeint sind, wäre zu erwarten, dass dies aufgrund des engen sachlichen Zusammenhangs der beiden Bestimmungen entsprechend präzisiert worden wäre. Eine solche Präzisierung hat der Verordnungsgeber aber lediglich mit Bezug auf landwirtschaftliche Liegenschaften sowie Zweit- und Ferienwohnungen vorgenommen und nur dort ausdrücklich festgelegt, dass der Pauschalabzug in diesen Fällen nicht zum Tragen kommen soll (Art. 11 Abs. 2 Satz 2 StV).
- d. Der Kreis der steuerpflichtigen Personen im Sinn von Art. 24 Abs. 2 StG umfasst nicht nur die Eigentümer einer Liegenschaft (bzw. hier genauer: einer Stockwerkseigentumswohnung): Überlässt der Eigentümer seine Liegenschaft einer Person zur unentgeltlichen Nutzung für den Eigengebrauch, so hat, wenn auf der betreffenden Liegenschaft eine Nutznießung oder ein Wohnrecht zu Gunsten einer anderen Person bestellt ist, nicht der Eigentümer, sondern diese andere, nutzungsberechtigte Person ihre Selbstnutzung mit einem Eigenmietwert zu versteuern (siehe dazu bereits vorstehend, E. 2.1: Unter die *"unentgeltlichen Nutzungsrechte"* sind nach allgemeiner Auffassung sowohl die Nutznießung als auch das Wohnrecht zu subsumieren, was weder vom Beschwerdeführer noch von der Vorinstanz [die aus diesem Grund überhaupt einen Eigenmietwert beim Beschwerdeführer besteuert] in Abrede gestellt wird; vgl. zum Ganzen auch LISSI/DINI, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, N. 26 ff. zu Art. 21 DBG). Ausgehend vom insoweit klaren Wortlaut der Bestimmung von Art. 11 Abs. 2 StV ist dem Beschwerdeführer darin zuzustimmen, dass bei ihm die in der StV genannten Voraussetzungen für den Pauschalabzug von 20% gegeben sind: Er ist aufgrund eines *"unentgeltlichen Nutzungsrechts"* für den Eigenmietwert *"steuerpflichtige Person"* und bewohnt die Liegenschaft an seinem Wohnsitz *"dauernd selbst"*.
- e. Ein Blick über die Kantonsgrenze hinaus ergibt kein einheitliches Bild bei der steuerlichen Behandlung von Wohnrechtsberechtigten, geht es um die Beurteilung der Zulässigkeit von auch in anderen Kantonen ähnlich wie in den Rechtsgrundlagen im kantonalen Recht von Appenzell Ausserrhoden vorgesehenen Pauschalabzügen vom Eigenmietwert bei am Wohn-

sitz dauernd selbst bewohnten Liegenschaften. Im Folgenden wird auf zwei Beispiele näher eingegangen:

- Der Beschwerdeführer verweist in seiner Beschwerde auf die Situation im Kanton St. Gallen und macht geltend, dort werde der Pauschalabzug (dieser ist dort 1½ Mal so hoch wie im Kanton Appenzell Ausserrhoden) bei dauernd selbst bewohnten Liegenschaften auch Wohnrechtsberechtigten zugestanden. Mit Blick auf die einschlägige Gesetzesgrundlage von Art. 34 Abs. 3 des St. Galler Steuergesetzes (StG SG, sGS 811.1) ist festzustellen, dass die Regelung im St. Galler Steuerrecht vom Wortlaut her vergleichbar ist mit der Regelung in Art. 11 Abs. 2 StV. In Art. 34 Abs. 3 StG SG ist nämlich Folgendes festgelegt: *"Der Mietwert des Eigenheims, das der Steuerpflichtige an seinem Wohnsitz dauernd selbst bewohnt, wird um 30 Prozent herabgesetzt."* Wie auch gemäss Art. 11 Abs. 2 StV wird also auch hier als Person, die den Pauschalabzug in Anspruch nehmen kann, die *steuerpflichtige Person*, die die Liegenschaft *am Wohnsitz dauernd selbst bewohnt*, genannt. Im St. Galler Steuerbuch (dieses ist abrufbar unter dem Link <<https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/steuerbuch.html>>) ist ergänzend dazu explizit vermerkt, dass diese Herabsetzung des Eigenmietwerts auch beanspruchen könne, wer ein unentgeltliches Wohnrecht habe (StB 34 Nr. 1 Ziff. 2.4).
- Auch der Kanton Thurgau kennt einen (im Vergleich zum Kanton Appenzell Ausserrhoden doppelt so hohen) Pauschalabzug vom Eigenmietwert ähnlich wie der in Art. 11 Abs. 2 StV bzw. in Art. 34 Abs. 3 StG SG vorgesehene Pauschalabzug. Im Kanton Thurgau wird der Abzug allerdings bei wohnrechtsberechtigten Personen gemäss den Erläuterungen in der Thurgauer Steuerpraxis (diese ist abrufbar unter dem Link <<https://steuerpraxis.tg.ch>>) nicht zugelassen. Ein Blick auf die im Kanton Thurgau einschlägigen Gesetzesgrundlagen zeigt, dass der Gesetzgeber dort allerdings auch eine nicht mit den Steuerbestimmungen in Appenzell Ausserrhoden oder St. Gallen vergleichbare Situation geschaffen hat. In § 23 Abs. 3 des Thurgauischen Steuergesetzes (StG TG, RB 640.1) ist nämlich festgelegt: *"Zur Bildung und Förderung von am Wohnsitz selbstgenutztem Wohneigentum und zur Begünstigung der Selbstvorsorge wird von dem gemäss Abs. 2 festgelegten Mietwert ein Abzug von 40 Prozent vorgenommen"*. Damit hat der thurgauische Gesetzgeber explizit klargestellt, dass der Pauschalabzug zur Förderung des selbstgenutzten *Wohneigentums* dienen soll. Basierend auf dieser klaren gesetzlichen Präzisierung zum vorgesehenen Pauschalabzug sollen (lediglich) Wohneigentümer und nicht der gesamte (weitere) Kreis der gemäss §23 Abs. 2 StG TG für den Eigenmietwert steuerpflichtigen Personen von diesem Abzug profitieren. Nebst den Wohneigentümern wird der Abzug gemäss Praxis der Thurgauer Steuerbehörden zusätzlich auch den Nutznießungsberechtigten gewährt, was eigentlich über den Wortlaut der Gesetzesbestimmung hinausgeht: in § 23 Abs. 3 wird ausschliesslich das Wohneigentum genannt. In den Erläuterungen in der

Steuerpraxis (StP 23 Nr. 1) wird dazu erklärt: *"Die Nutzniessung gemäss Art. 745 Abs. 1 ZGB verleiht der berechtigten Person eine eigentümerähnliche Stellung. Daher hat die berechtigte Person auch den Mietwert, bzw. die Mieterträge zu versteuern. Bewohnt sie das Nutzniessungsgrundstück selbst, so steht ihr der Selbstnutzungsabzug zu."* In der StP 23 Nr. 2 wird gleichzeitig hervorgehoben, dass der Pauschalabzug jedoch nicht bei unentgeltlich Wohnrechtsberechtigten gelte: Diesbezüglich sei zu berücksichtigen, dass das Wohnrecht gegenüber der Nutzniessung inhaltlich beschränkt und nicht übertragbar sei; dementsprechend liege beim Wohnrecht keine mit Wohneigentum vergleichbare Situation vor, wie dies bei einer Nutzniessung der Fall sei: *"Beim Wohnrechtsberechtigten liegt, im Gegensatz zum Eigentümer, kein selbstgenutztes Wohneigentum vor. Dem Wohnrechtsberechtigten wird daher der Abzug von 40 % nach § 23 Absatz 3 StG nicht gewährt. Er hat den Marktmietwert nach § 23 Absatz 1 Ziffer 2 StG voll zu versteuern"*.

- f. Die Vorinstanz will dem Beschwerdeführer den Pauschalabzug genau mit dieser, soeben aus der Thurgauer Steuerpraxis zitierten Begründung verweigern und argumentiert, bei einer wohnrechtsberechtigten Person liege kein selbstgenutztes Wohneigentum vor. Diese Begründung mag zwar *per se* zutreffen: Der Wohnrechtsberechtigte ist zivilrechtlich gesehen nicht der Eigentümer, insoweit handelt es sich bei der vom Beschwerdeführer dauernd bewohnten Stockwerkeigentumswohnung auch nicht um eigenes, selbstgenutztes Wohneigentum. Allerdings ist gemäss den steuerrechtlichen Rechtsgrundlagen im Kanton Appenzell Ausserrhoden der Pauschalabzug gar nicht an die Eigentümerstellung geknüpft, womit ein entscheidender Unterschied zur Situation im Kanton Thurgau vorliegt. Dass letztlich das gesamte System der schweizerischen Eigenmietwertbesteuerung geprägt ist durch die steuerliche Begünstigung von selbstgenutztem Wohneigentum – was letztlich auf dem Auftrag zur Förderung von Wohneigentum gemäss Art. 108 der Schweizerischen Bundesverfassung (BV, SR 101) basiert – genügt für sich allein nicht, um im konkreten Fall den Pauschalabzug zu verweigern mit der Begründung, dieser sei nach dem Willen des kantonalen Verordnungsgebers den Eigenmietwert-steuerpflichtigen Liegenschaftseigentümern vorbehalten. Den für die vorliegende Steuerperiode 2023 gültigen gesetzlichen Grundlagen im Kanton Appenzell Ausserrhoden ist (anders als jenen im Kanton Thurgau) jedenfalls keine solche Einschränkung zu entnehmen.
- g. Zusammengefasst gelangt daher das Obergericht zu folgendem Schluss. Auch wenn der in Art. 11 Abs. 2 StV für die Ermittlung des steuerlich anrechenbaren Eigenmietwerts vorgesehene Pauschalabzug von 20% vom amtlich geschätzten Mietwert im Zusammenhang mit der verfassungsmässig festgelegten Wohneigentumsförderung stehen mag, genügt dies allein nicht, um die einschlägige Verordnungsbestimmung einschränkender auszulegen, als es dem klaren Wortlaut entspricht. Der Verordnungsgeber hat in Art. 11 Abs. 2 StV den Pau-

schalabzug für am Wohnsitz dauernd selbst bewohnte Liegenschaften ausdrücklich für die *"steuerpflichtigen Personen"* vorgesehen. Anders als gemäss der bis Ende 2019 geltenden Rechtslage, als der kantonale Gesetzgeber der Staatssteuernkommission die Kompetenz eingeräumt hatte, Richtlinien über die Bemessung des Eigenmietwerts zu erlassen (vgl. dazu Art. 24 Abs. 3 aStG, gültig bis Ende 2019; in der von der Staatssteuernkommission hierauf erlassenen Weisung wurde ausdrücklich präzisiert, dass wohnrechtsberechtigte Personen anders als Nutzniessungsberechtigte keinen Anspruch auf einen Pauschalabzug vom Mietwert haben sollen), wurde nunmehr dem Regierungsrat diese Kompetenz eingeräumt. Den vom Regierungsrat in der StV erlassenen rechtlichen Grundlagen ist – anders als im dargestellten Beispiel des Kantons Thurgau – keine Präzisierung zu entnehmen, wonach aus dem Kreis der für den Eigenmietwert steuerpflichtigen Personen lediglich die Grundeigentümer (sowie gegebenenfalls darüber hinaus die mit den Grundeigentümern vergleichbaren Nutzniesser) einen Anspruch auf einen solchen Abzug haben sollen. Daran ändert auch nichts, dass in dem von der Vorinstanz eingereichten RRB-XXXX-XX kurz festgehalten ist, dass der Wohnrechtsberechtigte mangels einer eigentümerähnlichen Stellung nicht vom Abzug profitieren soll. Wenn der Verordnungsgeber dessen ungeachtet eine weiter gefasste Verordnungsbestimmung erlässt, die den Abzug gemäss klarem Wortlaut sämtlichen steuerpflichtigen Personen zugesteht, geht es nicht an, diesen Personen den Abzug mit Verweis auf einen anderen Willen des Verordnungsgebers, wie er sich aus diesem RRB-XXXX-XX ergebe, zu verweigern, zumal das unentgeltliche Wohnrecht einkommenssteuerrechtlich grundsätzlich unter den gleichen Bestimmungen steht wie die Nutzniessung (vgl. dazu die Ausführungen in den Steuerinformationen, herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SKK, F Steuerprobleme, Besteuerung der Eigenmietwerte, Oktober 2021, S. 8 unten). Dementsprechend erscheint die von der Vorinstanz vertretene Praxis, bei Wohnrechtsberechtigten den in Art. 11 Abs. 2 StV vorgesehenen Pauschalabzug von 20% zu verweigern, nicht zulässig. Da der Beschwerdeführer die in Art. 11 Abs. 2 StV genannten Voraussetzungen für den Pauschalabzug erfüllt (er ist *"steuerpflichtige Person"* für den Eigenmietwert der in Frage stehenden Stockwerkseigentumswohnung und bewohnt diese *"an seinem Wohnsitz dauernd selbst"*), ist ihm der Abzug zu gewähren und der anrechenbare Eigenmietwert somit unter Berücksichtigung des Pauschalabzugs von 20% festzulegen.

Dementsprechend ist die Beschwerde gutzuheissen. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 4. Juli 2024 wird aufgehoben und die Vorinstanz angewiesen, den Beschwerdeführer unter Berücksichtigung des in Art. 11 Abs. 2 StV vorgesehenen Pauschalabzugs von 20% vom amtlich geschätzten Mietwert (letzterer beläuft sich im konkreten Fall unbestritten auf CHF 15'840) für die Staats- und Gemeindesteuern 2023 neu zu veranlagern.

3. Kosten- und Entschädigungsfolgen

- 3.1 Wer eine Amtshandlung verlangt oder veranlasst, hat die Verfahrenskosten zu entrichten (Art. 19 Abs. 1 Satz 1 VRPG). Die 2. Abteilung des Obergerichts hat in der vorliegenden Sache als Verwaltungsgericht entschieden. Vor Verwaltungsgericht betragen die Verfahrenskosten gemäss Art. 4a des Gesetzes über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2) bis zu CHF 5'000. Innerhalb des Gebührenrahmens sind die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen (Art. 20 VRPG). Gemäss ständiger Praxis der 2. Abteilung des Obergerichts wird in vom Aufwand her vergleichbaren Fällen üblicherweise eine Gebühr von bis zu CHF 1'500 erhoben, was auch im vorliegenden Fall angemessen erscheint.

Da der Beschwerdeführer mit seiner Beschwerde obsiegt, sind diese Gerichtskosten nicht von ihm zu tragen. Die Gerichtskasse ist anzuweisen, ihm den für das vorliegende Verfahren geleisteten Kostenvorschuss von CHF 750 zurückzuerstatten. Weil der unterliegenden Vorinstanz gestützt auf Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 Abs. 1 VRPG keine Kosten auferlegt werden, sind die Gerichtskosten auf die Staatskasse zu nehmen.

- 3.2 Während die Vorinstanz als staatliche Behörde unabhängig vom Verfahrensausgang keinen Anspruch auf Entschädigung hat, kommt der im Beschwerdeverfahren obsiegenden Partei gegebenenfalls Anspruch auf eine Entschädigung für ihre notwendigen Kosten und Auslagen zu (Art. 53 Abs. 3 VRPG). Der Beschwerdeführer hat mit seiner Beschwerde zwar einen Entschädigungsantrag eingereicht, aber nicht konkret dargelegt, dass ihm im Zusammenhang mit dem vorliegenden Beschwerdeverfahren Kosten entstanden wären, die das übliche Mass überschreiten würden, welches einer Person zur Wahrung von persönlichen Angelegenheiten grundsätzlich zugemutet wird. Dementsprechend wird von der Zusprache einer Parteienentschädigung abgesehen.

Demgemäss erkennt das Obergericht:

1. Die Beschwerde von A. wird gutgeheissen.
Der angefochtene Einspracheentscheid vom 4. Juli 2024 wird aufgehoben und die Vorinstanz angewiesen, den Beschwerdeführer für die Staats- und Gemeindesteuern 2023 unter Berücksichtigung des Pauschalabzugs von 20% gemäss Art. 11 Abs. 2 StV neu zu veranlagern.
2. Die Gerichtskosten des vorliegenden Verfahrens werden auf CHF 1'500 festgesetzt und auf die Staatskasse genommen. Die Gerichtskasse wird angewiesen, dem Beschwerdeführer den Kostenvorschuss von CHF 750 zurückzuerstatten.
3. Parteientschädigungen werden keine zugesprochen.
4. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind – soweit vorhanden – beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
5. Mitteilung an:
 - A., mit Gerichtsurkunde
 - Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, mit Gerichtsurkunde
nach Rechtskraft an:
 - die Gerichtskasse (im Dispositiv), interne Post

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Dr. iur. Manuel Hüsler

lic. iur. Annika Mauerhofer

versandt am: 5. Juni 2025