

Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Urteil vom 14. Mai 2019

Mitwirkende	Obergerichtsvizepräsident W. Kobler Oberrichterin D. Sieber Oberrichter R. Krapf, S. Plachel, Dr. M. Winiger Obergerichtsschreiberin M. Epprecht
Verfahren Nr.	O2V 18 22
Sitzungsort	Trogen
Beschwerdeführer	A1____ und A2____
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Gegenstand	Staats- und Gemeindesteuern 2016 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der Kant. Steuerverwaltung vom 31. August 2018

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführer (sinngemäss):

Die Aufrechnung des Eigenmietwerts der Wohnräume im 1. Obergeschoss sei ersatzlos zu streichen.

b) der Vorinstanz:

1. Die Beschwerde sei abzuweisen.
2. Unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführer.

Sachverhalt

A. A1___ ist seit 1996 Eigentümer der Liegenschaft Nr. XX in B___. Er erwarb diese Liegenschaft von seinem Vater C1___. Im Kaufvertrag vom XX.XX.1996 wurde unter Ziffer 10, lit. A ein lebenslängliches Wohnrecht an den Wohnräumen des Wohnhauses Assekuranz Nr. XX – wie bisher benützt – zugunsten von C1___ und dessen Ehefrau C2___ vereinbart. Weiter wurde im Kaufvertrag festgelegt, dass das Wohnrecht nicht übertragbar und nicht vererblich und im Grundbuch der Gemeinde B___ einzutragen sei (act. 2.6).

Gemäss Schätzungsprotokoll der Grundstück-Schätzungskommission vom 21. November 2012 handelt es sich beim Gebäude Assekuranz Nr. XX um ein Wohnhaus mit Werkstatt sowie Autounterstand. Es sei ein Holzbau mit einfachem Ausbau sowie Immissionen von der Werkstatt. Im Untergeschoss befinde sich eine Holzheizung mit Speicher und ein Holzlager sowie im Erdgeschoss eine Waschküche im Keller, die Werkstatt und das Lager. Im 1. Obergeschoss befinde sich eine 2-Zimmer-Wohnung mit 40m² und im 2. Obergeschoss eine 3-Zimmer-Wohnung mit 80m² (act. 2.5).

B. A1___ und A2___ wurden am 3. November 2017 für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 27'100 und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 476'000 veranlagt. Es wurde ihnen als Ertrag aus Liegenschaften Fr. 9'618 zu den Einkünften hinzugerechnet (act. 7.2), wohingegen A1___ und A2___ in ihrer Steuererklärung unter diesem Titel lediglich Fr. 1'800 deklariert hatten (7.11).

- C.** Gegen diese Steuerveranlagung erhoben A1____ und A2____ am 20. November 2017 Einsprache (act. 7.5). Diese wurde von der Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 31. August 2018 abgewiesen (act. 2.1).
- D.** Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich die von A1____ und A2____ am 19. September 2018 erhobene Beschwerde an das Obergericht Appenzell Ausserrhoden. Sie sind im Wesentlichen der Ansicht, dass das im Grundbuch beurkundete lebenslängliche Wohnrecht der Eltern beziehungsweise Schwiegereltern nach wie vor Bestand habe, obwohl jene mittlerweile anderswo wohnten. Von ihnen werde die Wohnung im 1. Obergeschoss nicht benutzt. Die dort vorhandenen Möbel und Pflanzen ständen im Eigentum der Eltern beziehungsweise der Mutter und die Mutter pflege und giesse ihre Pflanzen (act. 1).
- E.** Mit Vernehmlassung vom 12. November 2018 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Sie stellt sich im Wesentlichen auf den Standpunkt, zwar bestehe das Wohnrecht weiterhin, werde faktisch jedoch durch die Eltern nicht mehr ausgeübt, weshalb sich diese gegen die Versteuerung des Wohnrechts gewehrt hätten. Die vorhandenen Indizien – das frisch bezogene Bett, die Pflanzen sowie die anderen Einrichtungsgegenstände – sprächen dafür, dass A1____ und A2____ die Wohnung im 1. Obergeschoss selber nutzten, weshalb der Eigenmietwert von ihnen zu versteuern sei (act. 6).
- F.** Mit Replik vom 19. November 2018 hielten A1____ und A2____ an ihrem Standpunkt fest. Im Übrigen stellten sie für den Fall, dass die Steuerverwaltung einen Mietertrag für die gewerblich genutzten Räume aufrechne, einen Antrag auf einen Abzug in gleicher Höhe beim selbständigen Erwerb des Ehemannes (act. 9). Die Steuerverwaltung reichte am 18. Dezember 2018 unter Festhaltung an ihren Anträgen die Duplik ein (act. 11).
- G.** Auf weitere Einzelheiten im Sachverhalt und in den Akten sowie die Vorbringen der Parteien in den Rechtschriften wird, soweit für die Beurteilung entscheiderelevant, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen

1. Formelles

1.1

Die von Amtes wegen vorzunehmende Prüfung der Prozessvoraussetzungen ergibt, dass diese sowohl hinsichtlich der Beschwerdeberechtigung als auch hinsichtlich der übrigen Form- und Fristenfordernisse erfüllt sind. Auf die Beschwerde ist deshalb einzutreten.

1.2

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens bildet das Anfechtungsobjekt, d.h. jener hoheitliche Akt der Vorinstanz, der angefochten und der Beschwerdeinstanz zur Überprüfung vorgelegt wird (KIENER/RÜTSCHKE/KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Aufl. 2015, Rz. 1244). Der Streitgegenstand bezeichnet in der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege jenes Rechtsverhältnis, das vor der Beschwerdeinstanz umstritten ist. Der Streitgegenstand wird einerseits durch das Anfechtungsobjekt, andererseits durch die Parteibegehren bestimmt (KIENER/RÜTSCHKE/KUHN, a.a.O., Rz. 1279).

Vorliegend ist der Einspracheentscheid das Anfechtungsobjekt und Streitgegenstand bilden der Einspracheentscheid und das Begehren der Beschwerdeführer um Streichung der Aufrechnung des Eigenmietwerts. Dieses Begehren allein bildet Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und nicht auch noch – wie die Steuerverwaltung geltend macht – der in der Replik gestellte Eventualantrag, zumal der Streitgegenstand von den Parteien im Lauf des Beschwerdeverfahrens grundsätzlich nicht mehr erweitert werden kann (BGE 136 II 165 E. 5 mit Hinweisen).

2. Materielles

2.1

Nach Art. 24 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG, bGS 621.11) ist der Mietwert von Grundstücken, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, der Einkommenssteuer unterworfen. Als Eigenmietwert gilt der Betrag, den die steuerpflichtige Person bei der Vermietung ihres Grundstücks als Miete erzielen könnte. Er ist auch dann voll steuerbar, wenn das Grundstück zu einem tieferen Miet- oder Pachtzins einer nahestehenden Person überlassen wird (Art. 24 Abs. 2 StG). Die Staatssteuerkommission erlässt die für eine gleichmässige Bemessung des Eigenmietwertes selbstbewohnter Grundstücke nötigen Richtlinien (Art. 24 Abs. 3 StG). Als erzielbar gilt diejenige Miete, die für ein gleichwertiges Grundstück an gleicher Lage einer Drittperson bezahlt werden

müsste (Art. 11 Abs. 1 der Verordnung vom 8. August 2000 zum Steuergesetz [StV, bGS 621.111]). Der Mietwert von Liegenschaften, welche die steuerpflichtigen Personen an ihrem Wohnsitz dauernd selbst bewohnen, wird um 10 Prozent herabgesetzt (Art. 11 Abs. 2 StV). Der Mietwert von landwirtschaftlichen Liegenschaften und von Zweit- und Ferienwohnungen wird nicht herabgesetzt (Art. 11 Abs. 3 StV).

Hält sich der Eigentümer die Liegenschaft zum jederzeitigen Eigengebrauch zur Verfügung, nutzt sie konkret aber nur selten, ist dies der vollumfänglichen und ganzjährigen Eigennutzung gleichzustellen. Hält sich der Eigentümer eine Zweitliegenschaft, so beispielsweise ein Ferienhaus oder eine Ferienwohnung, zur Verfügung, ist auch deren Mietwert vollumfänglich zu versteuern. Ist hingegen eine Liegenschaft nicht bewohnbar oder kann sie aus andern Gründen nicht vermietet werden oder wird sie lediglich als Kapitalanlage erworben, entfällt mangels Nutzung eine Eigenmietwertbesteuerung (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 64f. zu § 21 StG; LEUCH/AMONN, in: Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2014, N. 14 zu Art. 25 StG; ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 122, Rz. 473).

Der Eigentümer bleibt für den Eigenmietwert in der Regel auch dann steuerpflichtig, wenn er sein Haus oder seine Wohnung unentgeltlich oder zu einem offensichtlichen Vorzugspreis einem Dritten überlässt, ohne dass dafür eine Nutzniessung oder ein Wohnrecht besteht. Anders verhält es sich dagegen, wenn auf der betreffenden Liegenschaft eine Nutzniessung oder ein Wohnrecht zugunsten eines Dritten bestellt ist: Der Nutzniesser ist steuerrechtlich dem Eigentümer gleichgestellt. Er hat das Recht auf den Besitz, den Gebrauch und die Nutzung der ihm überlassenen Sache (Art. 755 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Er kann die Sache nutzen und hat die aus der Nutzung fliessenden Erträge. Konsequenterweise hat er die Mieterträge (bei Vermietung) oder aber den Eigenmietwert (bei Selbstnutzung) als Einkommen zu deklarieren und zu versteuern. Das (unentgeltliche) Wohnrecht steht einkommenssteuerrechtlich grundsätzlich unter den gleichen Bestimmungen wie die Nutzniessung. Dementsprechend hat der Wohnberechtigte in der Regel den Wert der von ihm benützten Wohnung nach den gleichen Grundsätzen zu versteuern wie der Nutzniesser, der die ihm zur Nutzniessung überlassene Wohnung selber nutzt. Einige Kantone kennen diesbezüglich allerdings andere Bestimmungen (Schweizerische Steuerkonferenz [SSK], Steuerinformationen, Die Besteuerung der Eigenmietwerte, März 2015, Ziff. 3, < <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/suche.html#Eigenmietwert>>).

Aus den Akten geht hervor und ist im Übrigen unbestritten, dass der Beschwerdeführer Eigentümer der Liegenschaft ist und dessen Eltern ein Wohnrecht an den Wohnräumen im 1. Obergeschoss haben. Rechtsprechungsgemäss ist für die Anrechnung des Eigenmietwerts unerheblich, ob die Eltern tatsächlich in der Wohnung im 1. Obergeschoss leben oder ob sie die Wohnung eher als Abstellort für Möbel und Pflanzen verwenden. Massgebend für die Anrechnung des Eigenmietwerts ist der Eigengebrauch, wobei dieser auch bestehen kann, wenn man sich nicht dauernd an einem Ort aufhält. Daraus folgt, dass die Beschwerdeführer für die wohnrechtsbelasteten Teile der Liegenschaft grundsätzlich den Eigenmietwert nicht tragen müssen.

2.2

In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 143 II 661 E. 7.2; BGE 140 II 248 E. 3.5).

Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen. Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist. Demgegenüber stellt das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit eine Beweiserleichterung dar und genügt nicht für den Vollbeweis (Urteil des Bundesgerichts 2C_605/2015 vom 5. November 2015 E. 2.3.2 mit Hinweisen unter anderem auf BGE 130 III 321 E. 3.2).

Die Vorinstanz ist der Ansicht, durch die Selbstnutzung der Wohnung im 1. Obergeschoss durch die Beschwerdeführer sei der Eigenmietwert durch sie zu versteuern. Die Vorinstanz geht demnach von einer steuerbegründenden Tatsache aus, weshalb sie hierfür die Beweislast trägt. Unter anderem macht sie geltend, dass die sich in den Wohnräumen im 1. Obergeschoss befindenden Möbel einer Selbstnutzung durch die Beschwerdeführer nicht entgegenständen. Indizien für eine Selbstnutzung seien im frisch bezogenen Bett, in den Pflanzen sowie in den anderen Einrichtungsgegenständen zu sehen (vgl. act. 7.7). Ferner sei unwahrscheinlich, dass die Eltern das Wohnrecht noch selbst auszuüben gedenken und beim Schreiben der Mutter sel. des Beschwerdeführers, wonach sie die Blumen selber pflege und giesse, handle es sich wohl um eine Gefälligkeitsbestätigung (vgl. act. 2.4).

Mit ihrer Argumentation vermag die Vorinstanz den von ihr geforderten Vollbeweis für einen vollständigen Verzicht der Wohnrechtsinhaber auf ihr Wohnrecht nicht zu erbringen. Das Belassen der Möbel, welche unbestrittenermassen den Eltern des Beschwerdeführers gehören, spricht klar für das Gegenteil, da die Verwendung der Wohnung als Stauraum für eigenes Mobiliar eine Ausübung des Wohnrechts darstellt. Zumal die Benutzung von zwei Wohnungen den Wohnberechtigten nicht verwehrt ist. Auch die anderen Einrichtungsgegenstände müssen kein Indiz für eine Selbstnutzung sein und die Pflanzenhaltung kann – wie sie selbst schriftlich bestätigte – ein Hobby der mittlerweile verstorbenen Mutter des Beschwerdeführers darstellen. Einen vollständigen Verzicht der Wohnrechtsinhaber auf ihr Wohnrecht würde sich auch dann nicht ergeben, wenn die Beschwerdeführer die Wohnrechtsräume mit Zustimmung der über ein ausschliessliches Wohnrecht verfügenden Eltern mitbenutzen würden (vgl. Art. 777 Abs. 2 ZGB). Denn durch die Mitbenutzung der Wohnung durch Familienangehörige entsteht für diese kein Wohnrecht (MICHAEL MOSER, Basler Kommentar, ZGB II, 5. Auf. 2015, N. 11 zu Art. 777 ZGB).

2.3

Ergänzend bleibt anzufügen, dass im vorliegenden Fall an und für sich nicht die Selbstnutzung durch die Beschwerdeführer im Vordergrund steht, sondern das Erlöschen des Wohnrechts durch Verzicht der Wohnberechtigten (vgl. Art. 776 Abs. 3 i.V.m. Art. 748 Abs. 2 ZGB), und dass die Nichtausübung eines Wohnrechts – selbst während längerer Zeit – nicht per se zum Untergang der Dienstbarkeit führt (MICHAEL MOSER, a.a.O., N. 39 zu Art. 776 ZGB). Weiter ist darauf hinzuweisen, dass es vorliegend auch nicht um den Fall einer – weder im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) noch im StG statuierten - Unternutzung geht (Art. 21 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]), würde dort doch die Beweislast beim Steuerpflichtigen liegen (vgl. hierzu auch Urteil des Bundesgerichts 2C_1039/2015 und 2C_1040/2015 vom 28. April 2016 E. 5; DANIEL SCHÄR, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, 1998, S. 91; Schweizerische Steuerkonferenz [SSK], Steuerinformationen, Die Besteuerung der Eigenmietwerte, März 2015, Ziff. 4.4.1, <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/suche.html#Eigenmietwert>>).

2.4

Über die Höhe des Eigenmietwerts für die von den Beschwerdeführern benutzten Wohnräume hat sich die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid nicht geäußert. Angesichts eines Eigenmietwerts für die ganze Liegenschaft von Fr. 9'618.-- erscheint der von den Beschwerdeführern beantragte und geltend gemachte langjährige

Eigenmietwert von Fr. 1'800.-- offensichtlich als nicht angemessen (act. 7.2). Die Bestimmung des Eigenmietwerts liegt in der Kompetenz der Vorinstanz, weshalb die Sache zur Festlegung des Eigenmietwerts an diese zurückgewiesen werden muss.

2.5

Zusammenfassend ist demnach die Beschwerde gutzuheissen und die Sache an die Vorinstanz zur Festlegung des Eigenmietwerts für die von den Beschwerdeführern benutzten Räume – mit Ausnahme der Wohnung im 1. Obergeschoss – zurückzuweisen.

3. Kosten- und Entschädigungsfolgen

3.1

Beim vorliegenden Verfahrensausgang sind bei den Beschwerdeführern keine Kosten zu erheben (vgl. Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 3 VRPG e contrario). Die Gerichtskasse wird angewiesen, den Beschwerdeführern den bereits geleisteten Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 800.-- zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz werden unabhängig vom Verfahrensausgang keine Kosten auferlegt (Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 Abs. 1 VRPG).

3.2

Nachdem die Beschwerdeführer weder eine konkret bezifferte und belegte Entschädigungsforderung gestellt haben noch ersichtlich wäre, dass der Aufwand im Zusammenhang mit dem vorliegenden Beschwerdeverfahren denjenigen Aufwand übersteigen würde, der jedem für die Besorgung seiner persönlichen Angelegenheiten zugemutet werden kann, ist im vorliegenden Verfahren keine Entschädigung auszurichten.

Demnach erkennt das Obergericht:

1. Die Beschwerde von A1____ und A2____ wird gutgeheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 31. August 2018 aufgehoben. Die Sache wird an die Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden zurückgewiesen, damit diese die Beschwerdeführer im Sinne der Erwägungen für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 neu veranlagt.
2. Es werden keine Kosten erhoben. Die Gerichtskasse wird angewiesen, den Beschwerdeführern den geleisteten Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 800.-- zurückzuerstatten.
3. Es werden keine Entschädigungen ausgerichtet.
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, Avenue du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, 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. Zustellung an die Beschwerdeführer und die Vorinstanz sowie nach Rechtskraft an die Gerichtskasse.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtsvizepräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

lic. iur. Walter Kobler

lic. iur. Monika Epprecht

versandt am: 29.07.19