

Obergericht Appenzell Ausserrhoden

5. Abteilung

Urteil vom 13. Mai 2015

Mitwirkende	Obergerichtspräsident E. Zingg Oberrichter R. Krapf, B. Dick, S. Plachel, Dr. M. Winiger Obergerichtsschreiberin A. Mauerhofer
Verfahren Nr.	O5V 14 7
Sitzungsort	Trogen
Beschwerdeführer	A_____
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern
Gegenstand	direkte Bundessteuer 2012 (Ermittlung Eigenmietwert)

Rechtsbegehren

a) des Beschwerdeführers:

1. Die angefochtenen Veranlagungsverfügungen der Staats- und Gemeindesteuern 2012 sowie der Direkten Bundessteuern 2012 betreffend steuerbaren Einkommens seien aufzuheben und zur Ermittlung des gesetzlich korrekten Eigenmietwertes an die Vorinstanz zurückzuweisen.
2. Eventualiter seien die angefochtenen Veranlagungsverfügungen so abzuändern, dass beim Einkommen der Eigenmietwert von einem auf dem Markt zu erzielenden Mietertrag von CHF 30'000 pro Jahr ausgegangen wird.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

b) der Vorinstanz:

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

Sachverhalt

- A.** A___ (nachfolgend: Beschwerdeführer) wurde mit Verfügung vom 20. November 2013 von der Kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden (nachfolgend: Vorinstanz) für die Staats- und Gemeindessteuern 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 109'800 und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'568'000 (VI-act. 1) und für die direkte Bundessteuer 2012 mit einem Einkommen von Fr. 109'500 (VI-act. 3) veranlagt. Dem Beschwerdeführer wurden bei der direkten Bundessteuer - analog zu den Staats- und Gemeindesteuern (vgl. VI-act. 2) - als Ertrag aus Eigennutzung, Miet- und Pachtzinsen Fr. 32'522 zu den Einkünften hinzugerechnet (VI-act. 4), während der Beschwerdeführer in seiner Steuererklärung unter diesem Titel lediglich Fr. 26'240 deklariert hatte (VI-act. 8 und 9).
- B.** Gegen diese Steuerveranlagungen erhob der Beschwerdeführer Einsprache (VI-act. 11), welche am 9. Januar 2014 mit je einem separaten Einspracheentscheid betreffend Staats- und Gemeindesteuern (VI-act. 12) bzw. direkte Bundessteuer (VI-act. 13) abgewiesen wurde.
- C.** Mit Eingabe vom 17. Februar 2015 liess der Beschwerdeführer, vertreten durch seinen Rechtsanwalt, Beschwerde ans Obergericht erheben mit dem Antrag auf Aufhebung der Veranlagungsverfügungen sowohl betreffend Staats- und Gemeindesteuern als auch betreffend direkte Bundessteuer und auf Rückweisung der Sache an die Vorinstanz, damit diese den Eigenmietwert gesetzlich korrekt ermittle. Eventualiter verlangte der Beschwerdeführer, die angefochtenen Veranlagungsverfügungen seien so abzuändern, dass bei der Festlegung des Eigenmietwerts von einem auf dem Markt zu erzielenden Mietertrag von CHF 30'000 pro Jahr ausgegangen werde.
- D.** Mit Vernehmlassung vom 22. April 2014 beantragte die Vorinstanz Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung im Wesentlichen auf die Verkehrswertschätzung vom 13. Juni 2012 bzw. 17. August 2012 (Schätzungsverfügung bzw. Einspracheentscheid betreffend Schätzungsverfügung, VI-act. 6 und 7) und die Weisung der Staatssteuerkommission vom 19. Mai 2011 über die Festsetzung der Mietwerte für selbstgenutzte Liegenschaften (Eigenmietwert), nach welcher sich die ständige Praxis der Vorinstanz zur Festlegung der Eigenmietwerte richtet.
- E.** Mit Replik vom 30. Juni 2014 hielt der Beschwerdeführer an seinen Anträgen fest und rügte insbesondere, die von der Staatssteuerkommission vorgegebene und von der Vorinstanz ohne irgendeine Korrektur vorgenommene Berechnung des Eigenmietwerts berücksichtige

die steuergesetzliche Vorgabe eines marktüblichen Mietzinses gerade nicht, was zu einem zu hohen Eigenmietwert geführt habe. Der appenzellische Ansatz der Anknüpfung an einer Tabelle, mit welcher nur der Verkehrswert mittels Prozentsätzen in einen Mietwert umgerechnet werde, gehe von einem rein fiktiven, konstruierten Mietmarkt aus und verletze damit Art. 24 Abs. 2 des kantonalen Steuergesetzes.

- F.** Mit Duplik vom 1. September 2014 hielt die Vorinstanz ihrerseits am Antrag auf Abweisung der Beschwerde fest und reichte diverse Unterlagen ein, mit welchen der Nachweis erbracht sei, dass die Eigenmietwerte im Kanton AR unter den effektiven Marktmieten liegen und die schematische Berechnung des Eigenmietwertes gemäss Weisung der Staatssteuerekommision gesetzeskonform sei.
- G.** Am 13. Oktober 2014 reichte der Beschwerdeführer eine ergänzende Stellungnahme zur Duplik ein. Die Vorinstanz verzichtete auf die Einreichung einer weiteren Eingabe.
- H.** Mit Schreiben vom 6. November 2014 unterbreitete der zuständige Verfahrensleiter und Präsident des Obergerichts den Parteien einen Vergleichsvorschlag, wonach der gleiche Schätzer, der die Liegenschaft des Beschwerdeführers bezüglich des Verkehrswerts geschätzt hatte, den Eigenmietwert nach nochmaliger Besichtigung und weiteren Abklärungen erneut für beide Parteien verbindlich festlegen solle. Dieser Vergleichsvorschlag wurde von der Vorinstanz mit Schreiben vom 20. November 2014 abgelehnt, worauf der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 31. Dezember 2014 zum vorinstanzlichen Schreiben Stellung nahm und abschliessend den Standpunkt vertrat, das ausserrhodische System der Mietwertbestimmung selbstbewohnter Einfamilienhäuser müsse vollständig neu überdacht und die Verknüpfung von Verkehrs- und Mietwert aufgegeben werden.
- I.** Am 13. Mai 2015 wurde die Sache in der fünften Abteilung des Obergerichts in Abwesenheit der Parteien abschliessend beraten und darüber entschieden.
- J.** Auf weitere Einzelheiten im Sachverhalt und in den Akten sowie auf die Vorbringen der Parteien in den Rechtschriften wird, soweit entscheiderelevant, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Erwägungen

1. Formelles

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

Weil die vom Beschwerdeführer eingereichte Beschwerde die Veranlagung sowohl der Staats- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer betrifft, wurde sie mit Blick auf die unterschiedlichen Rechtsgrundlagen in zwei formell getrennte, aber gleichzeitig behandelte Verfahren aufgeteilt (O5V 14 5 und O5V 14 7).

Das vorliegende Verfahren O5V 14 7 betrifft die Veranlagung der direkten Bundessteuer.

2. Materielles

2.1 Rechtsgrundlagen im Bundessteuerrecht

2.1.1

Der direkten Bundessteuer als Einkommenssteuer natürlicher Personen unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (vgl. Art. 16 bis 23 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Die Selbstnutzung von Liegenschaften stellt steuerrechtlich gesehen ein Naturaleinkommen dar. Dessen Besteuerung soll unter anderem den wirtschaftlichen Vorteil, den der Eigentümer als Selbstnutzer von Grundstücken gegenüber dem Mieter geniesst, ausgleichen (vgl. z.B. Urteil des Bundesgerichts 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005, E. 3.1, m.w.H.).

2.1.2

Art. 21 Abs. 2 DBG präzisiert, dass die Festsetzung des Eigenmietwerts unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft zu erfolgen hat. Grundlage für die Festsetzung des Eigenmietwerts ist gemäss Art. 16 Abs. 2 DBG - wie für jedes Naturaleinkommen - der *Marktwert*. Dieser Wert entspricht demjenigen Wert, den eine Drittperson für die entgeltliche Überlassung der Nutzung zu zahlen bereit wäre; wobei der Wert unter Berücksichtigung der ört-

lichen Verhältnisse festzulegen ist (ZWAHLEN, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Auflage, Basel 2008, N 25 zu Art. 21).

Weitere konkretisierende Vorschriften zur Festlegung des Eigenmietwerts finden sich im DBG nicht.

2.1.3

Das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG, SR 642.14) schreibt den Kantonen die Besteuerung des Eigenmietwerts ebenfalls zwingend vor (Art. 2 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1 StHG).

Das StHG enthält aber keine näheren Vorschriften dazu, wie der Eigenmietwert konkret zu bestimmen ist, so dass den Kantonen bezüglich der Festlegung des Eigenmietwerts für die kantonalen Steuern ein weiter Spielraum verbleibt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_1236/2012 vom 20. Juni 2013, E. 2.1). Bei der Bemessung des kantonalen Eigenmietwerts werden - anders als bei der direkten Bundessteuer, für welche ausschliesslich der objektive Marktwert massgebend ist - grundsätzlich keine engeren Schranken gesetzt, als sie sich ohnehin schon aus Art. 8 und 127 f. der Schweizerischen Bundesverfassung (BV, SR 101) ergeben (vgl. dazu im Einzelnen BGE 131 I 377, E. 2.2, m.w.H.).

Der Eigenmietwert für die kantonalen Steuern darf deshalb auch tiefer angesetzt werden als der Eigenmietwert für die direkte Bundessteuer. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt die verfassungsmässig zulässige Untergrenze von kantonalen Eigenmietwerten bei 60 Prozent der Marktmiete. Nur bei Einhaltung dieser Untergrenze ist die verfassungsrechtlich vorgeschriebene Gleichbehandlung von Wohneigentümern und Mietern noch gewährleistet (anstelle vieler: BGE 131 I 377, E. 2.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_1011/2012 bzw. 2C_1012/2012 vom 5. Mai 2014, E. 7.4.4, je m.w.H.).

Die Obergrenze für die Festlegung des kantonalen Eigenmietwerts ist - was dem Anknüpfungspunkt bei der direkten Bundessteuer entspricht - naturgemäss der Marktwert, d.h. der effektiv am Markt zu erzielende Mietwert. Würde der dem Steuerpflichtigen aufgerechnete Eigenmietwert den Marktwert überschreiten, würden ihm rein fiktive, auf einem vergleichbaren Markt gar nicht erzielbare Einkommen zugerechnet, was nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen offensichtlich unzulässig wäre (vgl. auch ZWAHLEN, a.a.O, N 25 f. zu Art. 21). Sowohl der kantonale Eigenmietwert als auch der Eigenmietwert für die direkte Bundessteuer dürfen daher nicht höher sein als der Marktwert.

2.1.4

Da die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuern betreffend der Festlegung des steuerbaren Eigenmietwertes somit nicht generell vertikal harmonisiert sind (BGE 132 I 157, E. 3.3), gibt es Kantone, die für die kantonalen Steuern einen Eigenmietwert ermitteln, der nicht ohne Anpassung für die Veranlagung der direkten Bundessteuer übernommen werden kann. Eine kantonal bewusst sehr massvoll ausgestaltete Eigenmietwertbesteuerung, wie sie in den kantonalen Steuergesetzen teilweise vorkommt, ist bei der direkten Bundessteuer gerade nicht vorgesehen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009 [nachfolgend: Handkommentar], N 86 zu Art. 21, m.w.H.). Grundlage für die Bemessung des Eigenmietwerts bei der direkten Bundessteuer ist der Marktwert und nur dieser. Das bedeutet indessen nicht, dass bei der Bestimmung des Marktmietwertes keine Spannweite bestünde, innerhalb welcher dieser nach objektiven Kriterien festgelegt werden kann. Der Marktmietwert einer Liegenschaft muss nämlich geschätzt werden. Solche Schätzungen führen zu Abweichungen. Zudem handelt es sich beim objektiven Marktmietwert um einen auslegungsbedürftigen Begriff, welcher der Konkretisierung bedarf. Auch für die direkte Bundessteuer besteht deshalb eine gewisse Bandbreite, innerhalb welcher sich der - durchaus nach objektiven Kriterien geschätzte - Marktmietwert bewegen kann (BGE 123 II 9, E. 4b, m.w.H.; ZWAHLEN, a.a.O., N 25 zu Art. 21).

2.1.5

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat generell für die einheitliche Anwendung des DBG zu sorgen. Dazu gehört auch eine einheitliche Bemessung der Eigenmietwerte im Bundessteuerbereich. Die direkte Bundessteuer wird aber nicht von der Eidgenössischen Steuerverwaltung selbst, sondern von den Kantonen unter Aufsicht des Bundes veranlagt und bezogen (Art. 2 DBG). Um sicherzustellen, dass im Bereich der Eigenmietwerte dennoch eine einheitliche Anwendung des DBG gewährleistet ist, hat die Eidgenössische Steuerverwaltung gestützt auf Art. 102 Abs. 2 DBG am 21. Februar 2008 ein Rundschreiben mit einer Liste der Kantone mit unterschiedlichen Eigenmietwerten für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer ab Steuerperiode 2007 erlassen, das seither unverändert gültig ist (das vorher einschlägige Kreisschreiben KS EstV Nr. 12 aus dem Jahr 1969 wurde ersatzlos aufgehoben; das aktuelle Rundschreiben ist abrufbar unter: <http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00383/index.html?lang=4>).

Gemäss ständiger Praxis akzeptiert die Eidgenössische Steuerverwaltung die von den Kantonen für die kantonalen Steuern festgelegten Eigenmietwerte auch für die Bemessung der direkten Bundessteuer, sofern diese gemäss den periodischen, stichprobeweisen durchgeführten Erhebungen im kantonalen Durchschnitt nicht unter 70% des Marktmiet-

werts liegen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 96 zu Art. 21, m.w.H.; anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.116/2002 vom 27. Juni 2002, E. 2.1). Auf der Liste im Rundschreiben vom 21. Februar 2008 sind diejenigen Kantone vermerkt, bei denen für die Bemessung der direkten Bundessteuer Zuschläge zum kantonalen Eigenmietwert erforderlich sind. Der Kanton Appenzell Ausserrhoden wird in dieser Liste *nicht* aufgeführt. Aus Sicht der Eidgenössischen Steuerverwaltung ist somit keine vom Eigenmietwert, den der Kanton für die Bemessung der kantonalen Steuern festlegt, abweichende Festsetzung des Eigenmietwertes für die Bemessung der direkten Bundessteuer erforderlich. Im Kanton Appenzell Ausserrhoden wird daher der Eigenmietwert, welcher von den kantonalen Steuerbehörden für die Bemessung der Staats- und Gemeindesteuern festgelegt wird, gemäss ständiger Praxis ohne weitere Anpassung für die direkte Bundessteuer übernommen.

Die Festlegung des Eigenmietwerts für die Bemessung der direkten Bundessteuer leitet sich somit im Kanton Appenzell Ausserrhoden letztlich von den kantonalrechtlichen Grundlagen ab. Daher ist im Folgenden auch im vorliegenden Verfahren, das den Bereich der direkten Bundessteuer betrifft, auf die einschlägigen kantonalrechtlichen Grundlagen näher einzugehen.

2.2 Grundlagen zur Festlegung des Eigenmietwerts im Kanton Appenzell Ausserrhoden

2.2.1

Als Eigenmietwert gilt gemäss kantonalem Steuergesetz (StG, bGS 621.11) 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). In Art. 11 Steuerverordnung (StV, bGS 621.111) wird der Mietwert wie folgt konkretisiert: Als erzielbar gilt diejenige Miete, die für ein gleichwertiges Grundstück an gleicher Lage einer Drittperson bezahlt werden müsste (Abs. 1). Diese Definition deckt sich grundsätzlich mit der Umschreibung des Eigenmietwerts im DBG: Entscheidend ist auch hier der Marktmietwert.

2.2.2

Art. 24 Abs. 3 StG beauftragt die Staatssteuerkommission ausdrücklich mit dem Erlass der für eine gleichmässige Bemessung des Eigenmietwertes selbstbewohnter Grundstücke nötigen Richtlinien. Diesem Auftrag ist die Staatssteuerkommission mit dem Erlass der *Weisung über die Festsetzung der Mietwerte für selbstgenutzte Liegenschaften (Eigen-*

mietwert) nachgekommen (nachfolgend: Weisung; abrufbar unter <http://www.ar.ch/departemente/departement-finanzen/steuerverwaltung/gesetze-und-weisungen/>).

2.2.3

Die aktuelle Version dieser Weisung datiert vom 7. November 2014 und hat die vorher - auch im Zeitpunkt der angefochtenen Steuerveranlagung - geltende Weisung vom 19. Mai 2011 per sofort ersetzt, wobei die neue Version ausdrücklich auf alle noch pendenten Fälle - und damit auch auf den vorliegenden - Anwendung findet (Ziff. 6 Weisung). In dieser Weisung wird die Praxis der Steuerverwaltung konkretisiert, wonach Grundlage für die Berechnung des Eigenmietwerts der amtliche Verkehrswert ist. Der Bruttomietwert ist bei Liegenschaften mit einem Verkehrswert von weniger als Fr. 1.2 Mio. - was auf die in Frage stehende Liegenschaft des Beschwerdeführers zutrifft - im Einzelnen wie folgt anzunehmen (vgl. Ziff. 3 Weisung):

massgebender Verkehrswert bis	Fr. 250'000	5.0%
massgebender Verkehrswert von	Fr. 250'001 bis 500'000	4.5%
massgebender Verkehrswert von	Fr. 500'001 bis 750'000	4.0%
massgebender Verkehrswert ab	Fr. 750'001	3.5%

Von den so berechneten Werten kann die Veranlagungsbehörde um bis zu 10 Prozent nach oben oder nach unten abweichen. Damit soll den besonderen Verhältnissen des Einzelfalles angemessen Rechnung getragen werden können (Alter der Schätzung / örtliche Verhältnisse / Alter, Ausstattung und Zustand der Liegenschaft, sofern diese in der Verkehrswertschätzung nicht schon berücksichtigt worden sind).

Für Liegenschaften mit Schätzungsdatum ab dem 01.01.2011 wird der aus dieser schematischen Berechnung resultierende Wert um 10 Prozent reduziert (Ziff. 4 Weisung).

Daraus resultiert schliesslich der Eigenmietwert.

2.2.4

Im Sinn einer zusätzlichen und steuerpolitisch bewusst angestrebten Steuererleichterung für die Steuerpflichtigen, welche ihre Liegenschaft am Wohnsitz dauernd selbst bewohnen, sieht Art. 11 Abs. 2 StV zudem vor, dass der (so ermittelte) Eigenmietwert um 10 Prozent herabgesetzt wird, was schliesslich zu dem beim Einkommen steuerlich anrechenbaren Eigenmietwert (siehe VI-act. 2 und 4, Einkommen, Ziff. 5.1) führt.

2.3 Berechnung des Eigenmietwerts durch die Vorinstanz

2.3.1

Am 13. Juni 2012 wurde die Liegenschaft des Beschwerdeführers (Grundstück Nr. 001, Plan Nr. 00) im Auftrag der Grundstückschätzungsbehörde besichtigt und in der Folge vor Ort eine Schätzung vorgenommen. Der Schätzer legte den Verkehrswert auf Fr. 1'206'000 und den Mietwert pro Jahr auf Fr. 41'280 fest (VI-act. 6). Gegen diese am 19. Juni 2012 eröffnete Schätzungsverfügung erhob der Beschwerdeführer Einsprache. Unter Verzicht auf Weiterverfolgung der Einsprache zog der Beschwerdeführer diese am 23. August 2012 wieder zurück und anerkannte als geschätzten Verkehrswert den Betrag von Fr. 1'147'000 und als geschätzten Mietwert pro Jahr den Betrag von Fr. 40'080 (VI-act. 7).

2.3.2

Diese rechtskräftige Verkehrswertschätzung bildete die Grundlage für die Ermittlung des Eigenmietwerts der Liegenschaft des Beschwerdeführers in der angefochtenen Steuerveranlagung. In Anwendung der damals noch in Kraft stehenden Weisung der Staatssteuernkommission vom 19. Mai 2011 gelangte die Vorinstanz auf einen steuerbaren Eigenmietwert im Betrag von (abgerundet) Fr. 32'517 (siehe VI-act. 13; der in der Veranlagung enthaltene Rechnungsfehler wurde im Einspracheentscheid korrigiert, womit es unverändert bei einem insgesamt steuerbaren Einkommen für die direkte Bundessteuer von Fr. 109'500 blieb):

3.5% vom Verkehrswert (Fr. 1'147'000)	Fr. 40'145.00
abzüglich 10% infolge Schätzungsdatum nach 01.01.2011	- <u>Fr. 4'014.50</u>
Mietwert gemäss Weisung	Fr. 36'130.50
abzüglich 10% infolge Eigennutzung (Art. 11 Abs. 2 StV)	- <u>Fr. 3'613.05</u>
steuerbarer Eigenmietwert	Fr. 32'517.45

Zum selben Ergebnis gelangt man bei Anwendung der aktuellen Weisung der Staatssteuernkommission vom 7. November 2014.

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die Steuerveranlagung 2012. Die Verkehrswertschätzung stammt aus demselben Jahr und ist somit aktuell, weshalb gemäss Ansicht der Vorinstanz grundsätzlich kein Anlass besteht, um den Eigenmietwert innerhalb des von der Weisung vorgesehenen Rahmens (gemäss Weisung vom 19. Mai 2011 um bis zu 0.5 Prozent nach oben oder unten; gemäss aktuell gültiger Weisung um bis zu 10 Prozent nach oben oder unten) anzupassen.

Dieser Ansicht ist zu folgen. Es ist nicht ersichtlich, welche relevanten Veränderungen der Verhältnisse am Standort der Liegenschaft (wie insbesondere die örtlichen Verhältnisse im Allgemeinen oder die Ausstattung und der Zustand der Liegenschaft im Einzelnen) sich bereits kurz nach der Schätzung ergeben haben sollen, was gegebenenfalls Anlass zu einer Anpassung des Eigenmietwerts geben könnte. Weder aus der einschlägigen Ortskenntnis des urteilenden Gerichts, noch aus den vorhandenen Unterlagen noch aus entsprechenden Vorbringen des Beschwerdeführers ergeben sich irgendwelche Veränderungen von entscheidenden Tatsachen, welche seit der Schätzung eingetreten wären. Es ist daher mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die bereits bei der Verkehrswertschätzung berücksichtigten Gegebenheiten auch für die Situation in der Steuerperiode 2012 unverändert aktuell sind. Die Erweiterung des Anpassungsspielraums von ± 0.5 Prozent (gemäss Weisung vom 19. Mai 2011) auf ± 10 Prozent (aktuelle Weisung) für die Berücksichtigung von allenfalls erst nach der Verkehrswertschätzung eingetretenen Veränderungen spielt damit im vorliegenden Fall zum Vornherein keine Rolle, da sich ohnehin gar nicht die Frage nach einer Abweichung vom berechneten Wert stellt.

2.3.3

Als steuerbarer Eigenmietwert resultiert damit gestützt auf die (aktuelle sowie auf die im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Veranlagungsverfügung gültige) Weisung der Betrag von Fr. 32'517. Rein rechnerisch gesehen ist die Ermittlung des Eigenmietwerts durch die Vorinstanz gemäss Weisung der Staatssteuerkommission somit korrekt.

2.4 Maximal zulässiger Eigenmietwert gemäss Ansicht des Beschwerdeführers

2.4.1

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass die Vorinstanz den Eigenmietwert, wie oben unter Ziff. 2.3 dargestellt, gestützt auf die Weisung grundsätzlich mathematisch korrekt berechnet hat (Beschwerde, Ziff. IV 2.2). Er rügt aber, tatsächlich sei lediglich ein Mietwert von Fr. 2'500 pro Monat realistisch, was einem Jahresmietwert von Fr. 30'000 entsprechen würde. Er macht geltend, gemäss Art. 24 Abs. 2 StG sei explizit und unmissverständlich festgehalten, dass der Wert einer allfälligen Vermietung *im konkreten Einzelfall* zu ermitteln sei (Beschwerde, Ziff. IV 2.1). Die Tabelle der Staatssteuerkommission mit den gestaffelten Bruttomietwerten gehe am Markt vorbei und stehe damit in klarem Widerspruch zum Auftrag des Gesetzgebers in Art. 24 Abs. 2 StG (Beschwerde, Ziff. IV 2.6).

2.4.2

Zunächst ist zu präzisieren, welcher der Werte in der Berechnung gemäss E. 2.3.2, auf die sich die Vorinstanz bei der Steuerveranlagung abgestützt hat, überhaupt zum Marktmietzins im Sinn von Art. 24 Abs. 2 StG in Beziehung zu setzen ist.

Auf dem Weg zur Berechnung des schliesslich steuerbaren Eigenmietwerts sind im vorliegenden Fall drei verschiedene Werte zu unterscheiden:

- der 3.5 Prozent des Verkehrswerts betragende Wert (im konkreten Fall Fr. 40'145),
- der gemäss Weisung berechnete Mietwert (im konkreten Fall Fr. 36'130),
- und der steuerbare Eigenmietwert, welcher nach dem zusätzlichen 10 Prozent Abzug für dauernd selbstbewohnte Liegenschaften am Wohnsitz gemäss Art. 11 Abs. 2 StV resultiert (im konkreten Fall Fr. 32'517).

Art. 24 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 11 Abs. 1 StV knüpft den Eigenmietwert klar an der *Marktmiete* an. Der in Art. 11 Abs. 2 StV vorgesehene zusätzliche Abzug von 10 Prozent für dauernd selbstbewohnte Liegenschaften am Wohnsitz ist von diesem Eigenmietwert (der Marktmiete) abzuziehen, was somit für die Steuerveranlagung - politisch gewollt, namentlich im Interesse der Wohneigentumsförderung - zu einem unter dem Marktmietwert liegenden Eigenmietwert führt.

Die Weisung der Staatssteuerkommission stützt sich auf Art. 24 Abs. 3 StG. Gemäss dieser Bestimmung wird der Staatssteuerkommission die Kompetenz eingeräumt, den Eigenmietwert (welcher seinerseits in Art. 24 Abs. 2 StG als Marktmietwert definiert ist, siehe oben) festzulegen. Die Weisung dient somit klar zur Festlegung des *Marktmietwerts*.

Der Beschwerdeführer nimmt in Ziff. IV 1.2 seiner Beschwerde auf den Wert von Fr. 40'145 Bezug und führt diesbezüglich an, die Vorinstanz gehe von einem erzielbaren Mietwert von knapp über Fr. 40'000 pro Jahr oder Fr. 3'300 pro Monat aus. Dies trifft so nicht zu. Die 3.5 Prozent des Verkehrswerts (entsprechend Fr. 40'145) dienen der Vorinstanz lediglich als Ausgangsbasis zur Ermittlung des gemäss Weisung schematisch zu ermittelnden Marktmietwerts. Als relevanter Marktmietwert resultiert für Liegenschaften mit Schätzungsdatum ab dem 01.01.2011 (was bei der Liegenschaft des Beschwerdeführers der Fall ist) ein im Vergleich zur rein prozentmässigen Festlegung um 10 Prozent reduzierter Wert (vgl. Ziff. 4 Weisung). Im vorliegenden Fall resultiert also bei einer Berechnung nach der Weisung ein Marktmietwert von Fr. 36'130.

Während also der Beschwerdeführer gemäss Ausführungen in seinen Rechtschriften davon ausgeht, es sei realistischerweise von einem erzielbaren Mietwert von maximal Fr. 30'000

pro Jahr (entsprechend einem Monatsmietzins von Fr. 2'500) auszugehen, hat die Vorinstanz als entsprechenden Wert gestützt auf die einschlägige Weisung einen Jahresmietwert von Fr. 36'130 (und nicht Fr. 40'145) ermittelt.

2.4.3

In der Steuererklärung hatte der Beschwerdeführer im Formular 7 (VI-act. 8) als steuerbaren Eigenmietwert (also nach Berücksichtigung des 10% Abzugs infolge Eigennutzung) Fr. 26'240 deklariert. Rechnet man den politisch motivierten 10% Abzug wieder auf, ergibt sich hieraus ein Mietwert von rund Fr. 29'155, welcher wiederum mit dem Marktmietwert gleichzusetzen ist. Der Beschwerdeführer geht somit offenbar von einem marktgerechten Monatsmietzins in der Grössenordnung rund Fr. 2'430 (gemäss Selbstdeklaration in der Steuererklärung) bis Fr. 2'500 (Eventualantrag) aus. Im Resultat unterscheidet sich somit der der Veranlagung zugrunde gelegte Monatsmietzins gemäss Vorinstanz von dem gemäss Ansicht des Beschwerdeführers stattdessen realistischerweise erzielbaren Mietzins um aufgerundet rund Fr. 600 Franken pro Monat. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der von der Vorinstanz veranlagte Eigenmietwert der Liegenschaft nicht nur das 5.5-Zimmer Haus selbst, sondern auch die Doppelgarage mitumfasst, wobei die Vorinstanz davon ausgeht, dass für die Garage allein ein Marktmietwert von Fr. 240 besteht, was durchaus realistisch erscheint (vgl. auch Mietwert Doppelgarage gemäss amtlicher Grundstücksschätzung, VI-act. 6).

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Festlegung des Eigenmietwerts durch die Vorinstanz im vorliegenden Fall zu beanstanden ist.

2.5 Vorgehen bei Mangel an Vergleichsmietzinsen

2.5.1

Es ist unbestritten, dass bei der Festlegung des Eigenmietwerts soweit möglich auf einen konkreten Vergleich mit tatsächlich vermieteten, vergleichbaren Objekten abzustellen ist. Im Idealfall kann aus einem direkten Vergleich mit anderen Objekten ein durchschnittlich erzielbarer Marktmietzins ermittelt werden.

Der Beschwerdeführer bringt nun aber selbst vor, dass Einfamilienhäuser in der Regel für die Eigennutzung erstellt oder gekauft werden, jedoch kaum zum Vermieten (Beschwerde, Ziff. IV 1.4). Tatsächlich ist die praktische Ermittlung des Eigenmietwerts im Fall von Einfamilienhäusern oft mit Schwierigkeiten verbunden, da Vergleichsobjekte zur Mietwertbestimmung in der Regel fehlen. Es gibt oftmals keinen Markt für vermiete Einfamilienhäuser. Und

selbst dann, wenn ausnahmsweise potentielle Vergleichsliegenschaften vorhanden sein sollten, so ist ein direkter Vergleich regelmässig dennoch mit Schwierigkeiten verbunden, da sich diese und die konkret in Frage stehende Liegenschaft in ihren Eigenschaften und ihrem Standort immer noch mehr oder weniger unterscheiden.

Der Marktmietwert kann aus diesem Grund letztlich nur geschätzt werden. Dabei wird möglichst auf objektive Kriterien und aus Praktikabilitätsgründen auch auf kalkulatorische Lösungen zurückgegriffen.

2.5.2

Im Kanton Appenzell Ausserrhoden wird zur Festlegung des Eigenmietwerts an die Verkehrswertschätzung, welche durch die Schätzungsbehörde mit einer Schätzung vor Ort erfolgt, angeknüpft. Der Eigenmietwert wird dabei ausgehend vom Verkehrswert festgelegt (vgl. Weisung sowie Berechnung in E. 2.3.2). Die Details zur Verkehrswertschätzung finden sich in der Verordnung über die amtlichen Grundstückschätzungen (GSV, bGS 621.21). Der Verkehrswert eines Grundstücks entspricht dem Marktwert und wird in der Regel aus dem Ertrags- und Realwert bestimmt. Wegleitend ist das Schätzerhandbuch der Schweizerischen Vereinigung Kantonaler Grundstückschätzer SVKG (Art. 9 GSV). Der Verkehrswert wird somit nach objektiven Massstäben festgelegt und direkt an die Eigenschaften der betreffenden Liegenschaft gebunden.

2.5.3

Wird nun für die Festlegung des Eigenmietwerts an den so ermittelten Verkehrswert angeknüpft, liegt diesem Verfahren wiederum gerade das Bestreben zugrunde, mit Hilfe objektiver Kriterien für die zu bewertenden Liegenschaften einen von der Vergleichsmiete herührenden adäquaten Mittelwert zu ermitteln (vgl. Steuerinformationen, Besteuerung der Eigenmietwerte, März 2015, herausgegeben von der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK, S. 9 [nachfolgend: Steuerinformationen]; abrufbar unter <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00079/00080/00736/index.html?lang=de> unter der Rubrik *F. Steuerprobleme*). Die gesetzliche Vorgabe, sich bei der Festlegung des Eigenmietwerts am Marktmietwert zu orientieren, schliesst somit keineswegs aus, dass auf den Vermögenssteuerwert abgestellt wird, da auch diese Methode gerade auf der Überlegung beruht, dass der so ermittelte Eigenmietwert vergleichbar mit den tatsächlich erzielten Marktmieten sei (vgl. für die Festlegung der Eigenmietwerte als Prozentsatz des Vermögenssteuerwerts im Kanton Zürich: RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz [nachfolgend: Kommentar ZH], 3. Auflage, Zürich 2013, N 71 zu §21).

2.5.4

Auch in anderen Kantonen wird eine schematische, formelmässige Festlegung des Eigenmietwerts vorgenommen. Die derart vorgenommene Festlegung des Eigenmietwerts ist zulässig, wenn der so ermittelte Wert nicht höher ausfällt als der effektiv auf dem Markt erzielbare Preis (vgl. wiederum für den Kanton Zürich RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar ZH, N 80 zu §21). Auch für die Festlegung der Eigenmietwerte zur Bemessung der direkten Bundessteuer gilt, dass die Bewertung einer Liegenschaft durchaus auf schematischen Grundsätzen beruhen darf, solange solche auf der Praktikabilität beruhende Methoden nicht zu Ergebnissen führen, welche einem Steuerpflichtigen fiktive, auf einem vergleichbaren Markt nicht erzielbare Einkommen zuteilen würden (ZWAHLEN, a.a.O., N 25 zu Art. 21).

2.6 Zu den konkreten Einwendungen des Beschwerdeführers im Einzelnen und den Anforderungen an diese im Allgemeinen

2.6.1.

Der Beschwerdeführer führt selbst aus, es gebe im Kanton Appenzell Ausserrhoden mangels genügend grossem Angebot an mietbaren Einfamilienhäusern gar keinen unabhängigen, eigenständigen Mietmarkt. Gerade weil aus diesem Grund der Eigenmietwert nicht mittels direktem Vergleich festgelegt werden konnte, hat die Vorinstanz die Festlegung des Eigenmietwertes gestützt auf die Weisung vorgenommen und den Eigenmietwert ausgehend vom Verkehrswert mittels einer schematischen Berechnung festgelegt. Dieses Vorgehen entspricht der ständigen Praxis und wurde vom Obergericht bereits früher als zulässig beurteilt (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts AR vom 17. November 1999, E. 2, in: AR GVP 11/1999, Nr. 2185). Daran ist festzuhalten. Es ist nicht Aufgabe des Gerichts, der Vorinstanz eine andere mögliche und aus seiner Sicht vielleicht sogar zweckmässigere Lösung vorzuschreiben, solange die Praxis der Vorinstanz im Einklang mit den gesetzlichen Grundlagen steht. Daran vermag auch die allgemeine Kritik des Beschwerdeführers an der Eigenmietwertbesteuerung als solcher und am System der Mietwertbestimmung im Kanton Appenzell Ausserrhoden nichts zu ändern.

2.6.2.

Es ist dem Beschwerdeführer zwar darin zuzustimmen, dass bei einer schematischen Festlegung des Eigenmietwerts dem Steuerpflichtigen in einem begründeten Einzelfall die Möglichkeit offenstehen muss, in einem Fall, wo die schematische Festlegung des Eigenmietwerts zu einem Wert führt, der oberhalb des Marktmietzinses liegt, eine entsprechende Korrektur zu verlangen. Dies ist in der Weisung der Staatssteuerkommission zwar nicht

ausdrücklich vorgesehen, versteht sich aber von selbst und ergibt sich automatisch aus der Ausgestaltung des Veranlagungsverfahrens mit anschliessender Einsprachemöglichkeit. Da jedem Steuerpflichtigen im Rahmen der Einsprachemöglichkeit gegen die Steuerveranlagung die Gelegenheit eröffnet wird, einen von der Steuerverwaltung festgelegten Eigenmietwert zu bestreiten, ist die Steuerverwaltung im Fall einer Einsprache verpflichtet, gegebenenfalls auf ihre Berechnung zurückzukommen und den ursprünglich veranlagten Wert zu korrigieren. Macht eine steuerpflichtige Person geltend, der veranlagte Eigenmietwert liege über dem Marktwert, so ist ihr aber zuzumuten, diese Behauptung mittels mindestens eines vergleichstauglichen Mietpreises oder eines Privatgutachtens zu belegen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar ZH, N 87 zu § 21). Zwar ist es nicht erforderlich, die entsprechende Rüge mittels einer statistisch relevanten Vielzahl von Vergleichsmieten zu untermauern, wie der Beschwerdeführer mit Verweis auf die entsprechende Rechtsprechung (Entscheid des Verwaltungsgerichts SG vom 25. Oktober 2000, in: SG GVP 2000 Nr. 30) geltend macht, es ist aber dennoch verlangt, dass konkret umschriebene und nicht zum vornherein untaugliche Gründe vorgebracht werden, um die Behauptung, der veranlagte Eigenmietwert sei zu hoch, zu stützen.

2.6.3.

Solche Gründe bringt der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall nicht vor. Die Vorinstanz hat sich bereits im Einspracheentscheid sowie einlässlicher im vorliegenden Verfahren mit den konkreten Vorbringen des Beschwerdeführers auseinandergesetzt und begründet, weshalb diese im konkreten Fall gerade kein Abweichen vom schematisch festgelegten Eigenmietwert rechtfertigen:

- Der Beschwerdeführer reichte mit seiner Beschwerdeschrift unter anderem eine Verkaufsdokumentation und die Mietverträge betreffend das Doppel Einfamilienhaus in D____ SG ein (act. 2/2-4). Die Vorinstanz hat die Mietpreise für das Haus in D____ SG zu Recht als grundsätzlich vergleichsuntauglich eingestuft. Weder Lage noch Alter der Liegenschaft stimmen überein, so dass ein direkter Vergleich zum Vornherein ausser Betracht fällt. Auch ist ein Doppel Einfamilienhaus etwas anderes als ein freistehendes Einfamilienhaus. Aus den Daten zum Doppel Einfamilienhaus kann daher nicht ohne weiteres darauf geschlossen werden, diese wären auch für die in Frage stehende Liegenschaft des Beschwerdeführers realistisch.
- Als weitere Beschwerdebeilage wird zudem ein Internet-Ausdruck aus www.newhome.ch mit Vermietungsobjekten in Lutzenberg vorgelegt (act. 2/5). Auf diesem Internet-Ausdruck sind ausschliesslich - im Vergleich zum 5.5 Zimmer Haus mit rund 150 m² deutlich kleinere - Wohnungen (und eben gerade nicht Einfamilienhäuser)

aufgeführt, mit Ausnahme eines 120 m² grossen, 4.5 Zimmer umfassenden Bauernhausteils. Da ein alter Bauernhausteil ebenfalls nicht mit einem freistehenden, modernen Einfamilienhaus samt Umschwung und Garage verglichen werden kann, taugt der für den Bauernhausteil angegebene Mietzins aber ebenfalls nicht für einen direkten Vergleich mit dem Marktmietzins, der bei einer Vermietung der Liegenschaft des Beschwerdeführers erzielt werden könnte.

- Wenn der Beschwerdeführer geltend macht, die Vorinstanz müsse sich mit den konkreten Verhältnissen auseinandersetzen und könne nicht vom Bürotisch in Herisau aus den Eigenmietwert festsetzen und die Umgebungsverhältnisse am Standort der Liegenschaft in Abrede stellen (vgl. Replik, S. 22), so erkennt er, dass die konkreten Verhältnisse am Standort der Liegenschaft bereits in deren Verkehrswertschätzung eingeflossen sind, indem sie bei der Schätzung des Ertragswerts der Liegenschaft berücksichtigt wurden (vgl. VI-act. 6 sowie mit der Duplik eingereichte Unterlagen act. 18/15 in fine). Der Beschwerdeführer verweist mehrfach auf den Verkehrslärm durch Autos und Flugplatz Altenrhein sowie die klimatischen Bedingungen am Standort seiner Liegenschaft. Mit diesen Vorbringen und den entsprechenden ins Recht gelegten Beweisen (z.B. act. 14/7: vom Wind umgestossener Farmer-Grill) wird aber nichts vorgetragen, das eine Änderung der Verhältnisse seit dem Zeitpunkt der Liegenschaftsschätzung vor Ort darstellt. Es ist daher davon auszugehen, dass diese vom Beschwerdeführer vorgetragenen Umstände in dem Ausmass, als sie tatsächlich zutreffen, bereits in die aktuelle Verkehrswertschätzung eingeflossen sind (vgl. auch oben, E. 2.3.2 in fine). Da der Eigenmietwert gestützt auf den Verkehrswert ermittelt wurde, wurden also auch diese Umstände nicht einfach ausser Acht gelassen, sondern - indirekt - bei der Eigenmietwertfestsetzung berücksichtigt.
- Insoweit der Beschwerdeführer schliesslich auf die Auskunft seines Nachbarn verweist, dessen 7.5 Zimmer Haus auf 1.15 Mio. geschätzt worden sei (Replik, S. 7 unten), nimmt die Vorinstanz in der Duplik dazu Stellung und verneint eine direkte Vergleichbarkeit. Auch dem ist zuzustimmen. Entscheidend ist insbesondere nicht die Zimmeranzahl, sondern die Wohnfläche. Jede Schätzungsmethode führt zwangsläufig zu einer gewissen Pauschalisierung und Schematisierung und es kommt daher unter Umständen auch vor, dass eine solche nicht allen Einzelaspekten völlig gerecht zu werden vermag. Dies ist jedoch aus praktischen und veranlagungsökonomischen Gründen unvermeidlich und in einem gewissen Ausmass zulässig, sogar wenn dabei die rechtsgleiche Behandlung nicht restlos gewährleistet werden sollte (Urteil des Bundesgerichts 2P.279/1999 vom 3. November 2000, E. 2f). Eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen ist aus praktischen Gründen gar nicht erreichbar, weshalb eine gewis-

se Schematisierung des Abgaberechts unausweichlich ist (anstelle vieler: BGE 128 I 240, E. 2.3, m.w.H.; Urteil des Bundesgerichts 2C_682/2009 vom 8. April 2010, E. 3.2). Zudem ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass, selbst wenn es sich beim Nachbarhaus um eine praktisch gleich hohe Verkehrswertschätzung handelt (Fr. 1'147'000 bei der Liegenschaft des Beschwerdeführers; Fr. 1'150'000 bei der Nachbarliegenschaft), daraus ohnehin nicht ohne weiteres dieselben steuerbaren Eigenmietwerte abgeleitet werden können, da es sich bei der Schätzung der Nachbarliegenschaft um eine ältere Schätzung aus dem Jahr 2008 handelt. Der in der Weisung vorgesehene Abzug von 10 Prozent für Schätzungen nach dem 01.01.2011 entfällt damit bei der Nachbarliegenschaft, womit der steuerbare Eigenmietwert auch beim schematischen Abstellen auf den Verkehrswert schon allein aus diesem Grund höher ausfallen dürfte, als dies bei der Liegenschaft des Beschwerdeführers der Fall ist. Dass eine Verkehrswertschätzung vor Ort grundsätzlich lediglich alle 10 Jahre vorgenommen wird (Art. 6 Abs. 1 GSV), hat nicht zuletzt mit Praktikabilitäts- und Kostengründen zu tun. Es ist daher gut möglich, dass die Nachbarliegenschaft heute nicht mehr genau gleich eingeschätzt würde, wie noch im Jahr 2008. Daraus kann aber der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten. Gewisse Abweichungen sind im Steuerverfahren, das naturgemäss ein Massenveranlagungsverfahren ist, ohnehin unvermeidlich und werden in Kauf genommen (nur bei erheblichen Veränderungen wäre dagegen eine Neueinschätzung notwendig, vgl. Art. 6 Abs. 2 GSV). Die Liegenschaft des Beschwerdeführers - und um diese geht es im vorliegenden Verfahren - wurde 2012 geschätzt. Für die Steuerveranlagung 2012 lag somit eine aktuelle Schätzung vor. Da ein direkter Vergleich mit der Nachbarliegenschaft nicht möglich ist und auch keine anderen vergleichbaren Objekte vorhanden sind, ist der Eigenmietwert gestützt auf die Weisung der Staatsteuerkommission zu ermitteln.

- Der Beschwerdeführer unterstellt sinngemäss, im Rahmen der Verkehrswertschätzung vor Ort lege der Schätzer den Mietwert bewusst so fest, dass dieser in etwa dem steuerbaren Eigenmietwert entspreche. Damit verkennt der Beschwerdeführer, dass für die Schätzungsbehörde klare Vorgaben bestehen, wie sie den Mietwert zu bestimmen hat. Sie hat dabei insbesondere das ortsübliche Mietzinsniveau sowie die wertbildenden Faktoren wie Lage, Bauzone, Gebäudegrösse, Beschaffenheit, Ausbaustandard und Umschwung der Liegenschaft sowie die darauf einwirkenden Immissionen zu berücksichtigen (Art. 13 Abs. 2 GSV). Die Behauptung, die Schätzungsbehörde orientiere sich stattdessen am steuerbaren Eigenmietwert, entbehrt jeglicher Grundlage und wird von der Vorinstanz in Ziff. II 4 der Duplik im Einzelnen widerlegt, worauf verwiesen wird. Die Schätzungsbehörde legt den Mietwert unabhängig von der Vorinstanz fest. Die Staatsteuerkommission hat sich vielmehr ihrerseits beim Erlass der Weisung unter anderem

an diesen von der Schätzungskommission eröffneten Marktmieten orientiert, um sicherzustellen, mit der schematischen Berechnungsweise zu einem realistischen Wert zu gelangen (vgl. dazu auch die Ausführungen der Vorinstanz im Schreiben vom 20. November 2014, act. 26).

Im konkreten Fall liegt der gemäss Weisung schematisch ermittelte Mietwert (Fr. 36'130) unter dem vom Schätzer gestützt auf Art. 13 GSV festgelegten Wert (Fr. 40'080). Zwar ist der vom Schätzer gestützt auf Art. 13 GSV festgelegte Mietwert für die Vorinstanz nicht verbindlich. Er kann aber trotzdem Anhaltspunkt dafür sein, ob die Berechnung des Eigenmietwerts gestützt auf die Weisung zu einem realistischen Resultat führt. In beiden Fällen wurde die Festlegung des Marktmietzinses verlangt, wobei bei Schätzungen naturgemäss eine gewisse Bandbreite in Kauf genommen werden muss. Dass der von der Vorinstanz veranlagte Wert tiefer ist als derjenige, der aus der Individualschätzung resultierte, spricht dafür, dass auch mit ersterem kein höherer Wert als der Marktmietzins angenommen wurde.

Zusammenfassend bringt der Beschwerdeführer nicht genügend konkrete Anhaltspunkte vor, um die Vorinstanz zu einer Korrektur Eigenmietwerts zu verpflichten. Auf den vom Beschwerdeführer beantragten Augenschein der Liegenschaft sowie die angebotenen Zeugeneinvernahmen kann ohne weiteres verzichtet werden, da sich daraus nichts ergeben könnte, das etwas an dieser Beurteilung ändern würde.

2.6.4.

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Vorinstanz sei beweispflichtig dafür, dass der von ihr veranlagte Eigenmietwert marktüblich sei. Insoweit er ausführt, aus der Weisung dürfe nicht eine Vermutung der Richtigkeit des nach der Weisung berechneten Eigenmietwerts abgeleitet werden (vgl. Replik, S. 10 f., Stellungnahme zur Duplik, S. 6 unten), ist dem zwar grundsätzlich zuzustimmen (vgl. auch Duplik, S. 3). Dies ändert aber nichts daran, dass es nicht genügt, einen von der Steuerverwaltung veranlagten Eigenmietwert zu bestreiten, indem im Wesentlichen lediglich behauptet wird, der veranlagte Wert liege über dem effektiv am Markt erzielbaren Ertrag, ohne dass gleichzeitig mindestens ein konkretes vergleichstaugliches Objekt oder andere, nachvollziehbare Gründe (wie beispielsweise eine Veränderung der örtlichen Gegebenheiten, die erst nach der Verkehrswertschätzung eingetreten und daher noch nicht berücksichtigt worden ist) vorgebracht werden, um diese Behauptung zu belegen.

Da das Steuerveranlagungsverfahren als Massenverfahren ausgestaltet ist, besteht eine gewisse Hürde, die der Steuerpflichtige zu überschreiten hat, will er in seinem konkreten

Fall eine Einzelfallbeurteilung erwirken. Aus Gründen der Verwaltungsökonomie und nicht zuletzt auch im Interesse der Gewährleistung einer rechtsgleichen Behandlung werden Eigenmietwerte beim Fehlen von Vergleichsobjekten grundsätzlich schematisch festgelegt. Um den Anforderungen an die Massenverwaltung und der angestrebten Verfahrensvereinfachung zu genügen, kann die Vorinstanz nicht ohne das Vorliegen von genügenden, konkreten Gründen dazu verpflichtet werden, eine von dieser schematischen Berechnung abweichende Vorgehensweise zur Festlegung des steuerbaren Eigenmietwerts zu wählen.

2.6.5.

Der Beschwerdeführer rügt in allgemeiner Form die Beweisuntauglichkeit der von der Vorinstanz eingereichten Unterlagen (Stellungnahme zur Duplik, Ziff. 4). Er macht in diesem Zusammenhang insbesondere geltend, die Unterlagen beruhten auf veralteten Datengrundlagen. Dem ist entgegenzuhalten, dass im vorliegenden Fall die Steuerveranlagung 2012 in Frage steht. Die Vorinstanz hat - neben älteren - auch umfassende, aktuelle Zahlen, so insbesondere die Zahlen zur Mietwertstatistik 2011 bis 2013, eingereicht. Die von der Vorinstanz eingereichten Unterlagen sind somit nicht zum Vornherein als beweisuntauglich einzustufen.

2.6.6.

Der Beschwerdeführer kritisiert, mit den von der Vorinstanz eingereichten Unterlagen werde überhaupt keine rechtsgültige Aussage bezüglich des konkreten Objekts in Lutzenberg gemacht (vgl. Stellungnahme zur Duplik, S. 7 unten). Weil aber - was unbestritten ist - gerade keine tauglichen Vergleichsobjekte vorhanden sind, muss ja überhaupt auf die Weisung der Staatssteuerkommission zurückgegriffen werden, um den Eigenmietwert festzusetzen. Würden nämlich Objekte existieren, die für einen direkten Vergleich herangezogen werden könnten, wäre der Eigenmietwert gar nicht nach der Weisung, sondern mittels direktem Vergleich festzulegen (vgl. ausdrücklich Weisung, Ziff. 3: *„In der Regel fehlen Vergleichsobjekte. In solchen Fällen...“*). Es versteht sich daher von selbst, dass auch die von der Vorinstanz vorgelegten Zahlen nicht dazu geeignet sein können, *direkt* zu beweisen, dass der dem Beschwerdeführer aufgerechnete Eigenmietwert realistisch sei.

Die Zahlen belegen nur, aber immerhin, dass die kantonalen Eigenmietwerte im Durchschnitt klar unter dem Marktmietzins liegen. Den diesbezüglichen Erörterungen der Vorinstanz in der Duplik, S. 3, ist zu folgen.

2.6.7.

Liegen die kantonalen Eigenmietwerte im Durchschnitt unter dem Marktmietzins, kann daraus wiederum der Schluss gezogen werden, dass die Vorgehensweise zur Festlegung der Eigenmietwerte, wie sie in der Weisung der Staatssteuerkommission vorgesehen ist, die diesbezüglich sowohl vom kantonalen als auch vom Bundesrecht vorgeschriebene Obergrenze, nämlich eben den Marktmietzins, im Regelfall einhält.

Im vorliegenden Fall steht nicht in Frage, ob bei einer Festlegung des Eigenmietwerts nach der Weisung auch die verfassungsmässig zulässige Untergrenze eingehalten wird. Davon ist aber auszugehen. Aus diesem Grund werden die vom Kanton Appenzell Ausserrhoden angenommenen Eigenmietwerte auch ohne weitere Anpassung für die Bundessteuer übernommen.

2.6.8.

Aus den von der Vorinstanz eingereichten Unterlagen ist ersichtlich, dass die Eigenmietwerte im Kanton Appenzell Ausserrhoden im kantonalen Vergleich hoch sind (vgl. z.B. act. 18/23). Ob es angezeigt wäre, den zulässigen Spielraum für eine Abweichung nach unten weiter auszunützen, als dies der Kanton Appenzell Ausserrhoden macht - und wie dies beispielsweise im Kanton St. Gallen der Fall ist, weshalb die im Kanton St. Gallen verfügbaren Eigenmietwerte zum Vornherein nicht aussagekräftig sind für die im Kanton Appenzell Ausserrhoden veranlagten (vgl. dazu die vom Beschwerdeführer eingereichte Daten zur Liegenschaft am C___weg in D___ SG, act. 14/6) - , ist eine politische Frage und entzieht sich als solche der Beurteilung durch das Gericht.

Das Obergericht hat nicht die Kompetenz, in einen politischen Entscheid einzugreifen, solange die von der Vorinstanz praktizierte Lösung zur Ermittlung des Eigenmietwerts verfassungs- und gesetzeskonform ausgestaltet ist. Von letzterem ist angesichts der von der Vorinstanz eingereichten Unterlagen im Regelfall auszugehen.

2.6.9.

Es ist zu bedenken, dass Schätzungen immer nur Schätzungen sind, das Schätzungsergebnis also immer eine gewisse Unschärfe aufweist. Es besteht daher naturgemäss eine gewisse Bandbreite, innerhalb welcher sich der nach objektiven Kriterien geschätzte Marktmietwert bewegen kann (vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 90 zu Art. 21; BGE 123 II 9, E. 4b). Daran würde im Übrigen auch eine direkte Abstützung des steuerbaren Eigenmietwerts auf eine Einzelfallschätzung vor Ort nichts ändern. Auch eine individuelle Schätzung beinhaltet letztlich gewisse Schematisierungen, die nicht immer zu allseits befriedigenden Ergebnissen führen; solche Schematisierungen werden aber als

unvermeidlich erachtet und sind nach der Rechtsprechung vom Steuerpflichtigen hinzunehmen (vgl. auch LEUCH/KÄSTLI/LANGENEGGER, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Muri-Bern 2014, N 32 zu Art. 25). Selbst mit einer Individualschätzung vor Ort könnte nicht erreicht werden, dass immer absolut eindeutige und präzise Ergebnisse vorliegen und zwar, weil auch die individuelle Bewertungsmethode zwangsläufig von schematisierenden Elementen und subjektiven, beim Schätzer liegenden Faktoren abhängt. Auch eine individuelle Schätzung würde letztlich nichts an der Tatsache ändern, dass ein Mietmarkt und Vergleichsobjekte fehlen. Eine formelmässige Bewertung der Liegenschaft bedeutet deswegen nicht zwingend, dass diese zu schlechteren Resultaten führt als eine Individualbewertung. Unabhängig von der angewandten Bewertungs- oder Schätzungsmethode stellt nämlich letztlich nicht die Berechnung des Eigenmietwerts als Prozentanteil vom Marktmietwert das eigentliche Problem dar, sondern die praktischen Schwierigkeiten liegen vielmehr in der Ermittlung des Marktmietwerts als solchem (BGE 128 I 240, E. 2.6 in fine, m.w.H.).

2.7 Fazit

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers besteht kein Anlass, das ausserrhodische System der Mietwertbestimmung vollständig neu zu überdenken. Eine gewisse Schematisierung ist namentlich in Anbetracht dessen unumgänglich, dass die Steuerveranlagungen ein Massenverfahren darstellen, bei dem praktikabilitäts- und veranlagungsökonomischen Aspekten ebenfalls Rechnung zu tragen ist. Schematische Lösungen zur Verfahrensvereinfachung sind möglich, auch wenn damit notgedrungen die Eigenheiten des Einzelfalls in gewissem Mass vernachlässigt werden. Solche Pauschalierungen sind gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur dann verfassungswidrig, wenn sie zwangsläufig in einer erheblichen Zahl von Fällen zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung bestimmter Steuerpflichtiger führen oder systematisch bestimmte Gruppen in verfassungswidriger Weise benachteiligen. Dies ist bei der Festlegung der Eigenmietwerte nach der Weisung der Staatssteuerkommission nicht der Fall. Es besteht insbesondere kein Anhaltspunkt dafür, dass das in der Weisung vorgesehene System grundsätzlich untauglich wäre, weil es sich nicht an die von Rechtsprechung und Gesetz geforderten Unter- und Obergrenzen des zulässigen Spielraums bei der Festlegung von Eigenmietwerten halten würde.

Das System der Eigenmietwertbestimmung, wie es im Kanton Appenzell Ausserrhoden gestützt auf die Weisung der Staatssteuerkommission praktiziert wird, ist *eine* von verschiedenen Möglichkeiten, um den Eigenmietwert bei einem Mangel an konkreten Vergleichs-

mietzinsen festzusetzen. Solange der Beschwerdeführer keine konkreten, genügend substantiierten Gründe vorbringt, die geeignet sind, den ihm gestützt auf die Weisung der Staatssteuerkommission veranlagten Eigenmietwert im konkreten Fall in ernsthafte Zweifel zu ziehen, besteht kein Grund, die Vorinstanz zu verpflichten, den Eigenmietwert anders festzulegen, als sie dies üblicherweise im Rahmen der Massenveranlagung macht. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass der veranlagte Eigenmietwert im konkreten Fall tatsächlich höher als der anzunehmende Marktmietwert wäre.

Zusammenfassend vermag der Beschwerdeführer weder aufzuzeigen, dass die Lösung der Vorinstanz zur Ermittlung des Eigenmietwerts im Allgemeinen unhaltbar oder willkürlich wäre, noch bringt er genügend substantiierte Gründe vor, um den ihm konkret veranlagten Eigenmietwert in Frage zu stellen.

Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

2.8 Ergänzende Bemerkung

Dem Beschwerdeführer ist unverständlich, weshalb die Schätzungskommission, welche die Liegenschaft besichtigt und vor Ort den Verkehrswert ermittelt, nicht gleichzeitig auch den Eigenmietwert des Objekts schätzt, wie es in fast allen Kantonen mit Schätzungen vor Ort der Fall sei (vgl. beispielsweise Beschwerde, Ziff. IV 2.8).

Es würde ohne Zweifel praktische Vorteile mit sich bringen, wenn der vom Schätzer vor Ort festgelegte Mietwert auch für die Steuerbehörden direkt verbindlich wäre. Der Steuerpflichtige könnte so seine allfälligen Einwendungen direkt im Schätzungsverfahren - und damit beim Schätzer, der die Liegenschaft vor Ort in Augenschein genommen hat - vorbringen, während sich die Steuerverwaltung für die Festlegung des Eigenmietwerts direkt auf diesen im Schätzungsverfahren rechtskräftig festgelegten Wert abstützen könnte. Es ist davon auszugehen, dass eine solche Festlegung des Eigenmietwerts auf eine grössere Akzeptanz bei den Liegenschaftsbesitzern stossen würde, als es die eigenständige, schematische Festlegung des Eigenmietwerts durch die Steuerbehörden heute tut.

Seit 2011 wird im Kanton Appenzell Ausserrhoden im Rahmen der Verkehrswertschätzung der Mietwert zusammen mit dem Verkehrswert eröffnet (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen der Vorinstanz in der Duplik, Ziff. II 3). Dabei entspricht der Mietwert einer Markt-

miete, welche als Miet- oder Pachtertrag erzielt werden kann; für die Berechnung werden das ortsübliche Mietzinsniveau sowie die wertbildenden Faktoren wie Lage, Bauzone, Gebäudegrösse, Beschaffenheit, Ausbaustandard und Umschwung der Liegenschaft sowie die darauf einwirkenden Immissionen berücksichtigt (Art. 13 GSV). Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers (vgl. Schreiben vom 10. Dezember 2014, act. 28, S. 10) ist der Schätzer im Rahmen der Verkehrswertschätzung somit sehr wohl damit betraut, eine konkrete Marktmietschätzung abzugeben.

Sobald alle Liegenschaften im Kanton über eine entsprechend neue Schätzung mit eröffneten Mietwert verfügen, wird es dem Gesetz- und Verordnungsgeber bzw. der Staatssteuernkommission, die die Kompetenz hat, Weisungen herauszugeben, möglich sein, diesen Mietwert neu als Grundlage für die Festlegung des steuerbaren Eigenmietwertes festzulegen.

Diese grundsätzlichen Überlegungen dazu, ob in Zukunft eine andere mögliche Methode zur Festlegung des steuerbaren Eigenmietwerts gewählt werden soll, ändern jedoch nichts daran, dass im vorliegenden Fall die konkrete Eigenmietwertfestlegung durch die Vorinstanz aus den dargelegten Gründen zu bestätigen ist.

3. Kosten und Entschädigung

Für den Bereich der direkten Bundessteuer ist die Verlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen bundesrechtlich geregelt (Art. 144 DBG).

Beim vorliegenden Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 und 2 DBG). Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Die 5. Abteilung des Obergerichts hat in der vorliegenden Sache in der Funktion als Verwaltungsgericht entschieden. Vor Verwaltungsgericht betragen die Verfahrenskosten gemäss Art. 4a des Gesetzes über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2) grundsätzlich bis zu Fr. 5'000. Innerhalb dieses 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 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, [VRPG, bGS 143.1]). Bei der Bemessung ist ausserdem ebenfalls zu berücksichtigen, dass sich im parallelen Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern (O5V 14 5) weitgehend die gleichen Sach- und Rechtsfragen stellen. Gemäss Praxis der 5. Abteilung des

Obergerichts wird in vergleichbaren Fällen üblicherweise eine Gebühr von Fr. 1'500 festgelegt, was auch im vorliegenden Fall angemessen erscheint. Der vom Beschwerdeführer geleistete Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 600 ist daran anzurechnen.

Eine Entschädigung ist dem Beschwerdeführer beim vorliegenden Verfahrensausgang nicht zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021] e contrario).

Der Vorinstanz bzw. der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden unabhängig vom Verfahrensausgang keine Kosten auferlegt (Art. 144 Abs. 3 DBG und Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 53 Abs. 1 VRPG i.V.m. Art. 22 Abs. 1 VRPG) und keine Entschädigung zugesprochen (Art. 144 Abs. 4 und 5 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 bis 3 VwVG i.V.m. Art. 53 Abs. 3, Art. 59 und Art. 24 Abs. 3 lit. a VRPG).

Das Obergericht erkennt:

1. Die Beschwerde von A___ wird abgewiesen.
2. Dem Beschwerdeführer wird eine Entscheidgebühr von Fr. 1'500.-- auferlegt. Der Kostenvorschuss von Fr. 600.-- wird angerechnet.
3. Entschädigungen werden keine zugesprochen.
4. **Rechtsmittel:** Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit dessen Zustellung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) geführt werden.
5. Zustellung an den Beschwerdeführer, die Vorinstanz und die Eidgenössische Steuerverwaltung.

Im Namen der 5. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

lic. iur. Ernst Zingg

lic. iur. Annika Mauerhofer

versandt am: 7.7.15