

SO_GERICHTE SGSTA.2014.26 vom 26. Januar 2015

SO Obergericht, 2015-01-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2014.26

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2014.26 du 26 janvier 2015

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2014.26 del 26 gennaio 2015

Regeste

Bei der Staatssteuer gibt es keinen Unternutzungsabzug, sondern nur bei der Bundessteuer. In der Regel wird eine Unternutzung abgelehnt, wenn wie hier mehrere Personen 4-6 Zimmer bewohnen. Der Nachweis für eine Unternutzung obliegt der steuerpflichtigen Person.

Erwägungen

E. 17

März 2014 wies die VB die Einsprache in allen Punkten ab. In Bezug auf den beantragten Unternutzungsabzug führte die VB aus, der Abzug sei zu gewähren bei einer raummässigen, effektiven und dauerhaften Unternutzung des am Wohnsitz selbstgenutzten Eigentums. Voraussetzung sei, dass die einzelnen Räume dauernd nicht benützt würden; eine weniger intensive Nutzung berechtige nicht zum Abzug. Ein weiteres Kriterium für die Gewährung des Unternutzungsabzugs sei der Umstand, dass der Eigenmietwert 40 % des Totals der Einkünfte längerfristig übersteigen müsse. Diese Voraussetzungen seien hier nicht gegeben.

2.1 Gegen den Einspracheentscheid der VB Solothurn vom 17. März 2014 erhebt X. (im Folgenden: Rekurrentin) mit Schreiben vom 18. April 2014 Rekurs und Beschwerde beim Steuergericht. Sie beantragt, bei der direkten Bundessteuer 2010 sei der Unternutzungsabzug zuzulassen. Die Rekurrentin führt dazu aus, der Unternutzungsabzug sei ihr in den Vorjahren vollumfänglich gewährt worden, weshalb sie sich nach Treu und Glauben darauf verlassen konnte, dass der bisherige Abzug weiterhin zulässig sei. Sie würde die Räume, für welche die Unternutzung geltend gemacht werde, nicht nutzen, da die restlichen Räume für ihre angepasste Wohnsituation völlig ausreichend seien. Das zusätzliche von der VB angeführte Kriterium der 40 %-Schwelle sei für die direkte Bundessteuer weder im Gesetz noch im Kreisschreiben der ESTV vorgesehen. Sollte die 40 %-Schwelle zur Anwendung kommen, sei auf eine langfristige Betrachtung abzustellen. Ihr Einkommen werde sich ab 2011 drastisch reduzieren.

2.2 In ihrer Vernehmlassung vom 6. Juni 2014 beantragt die VB Solothurn, den Rekurs und die Beschwerde kostenfällig abzuweisen. Sie macht unter Verweis auf den angefochtenen Einspracheentscheid geltend, dass die Voraussetzungen für die Gewährung des Unternutzungsabzuges bei der direkten Bundessteuer nicht gegeben seien. An der B.-Strasse seien im Jahr 2010 gesamthaft fünf steuerpflichtige Personen gemeldet gewesen und die Liegenschaft verfüge über neun Zimmer resp. 15 Einheiten. Der Eigenmietwert liege mit 23% weit unter der Schwelle von 40 % (im Verhältnis zum Total der Einkünfte), wie dies auch für die Jahre 2008 und 2009 der Fall gewesen wäre. Die Rekurrentin könne sich hier nicht auf Treu und Glauben berufen, da die VB die Besteuerungsgrundlagen für

jeden Veranlagungszeitraum neu zu prüfen habe.

2.3 Die Rekurrentin hält mit Replik vom 4. Juli 2014 an ihren Anträgen fest. Insbesondere führt sie aus, es handle sich bei ihr um einen Modellfall für den Unternutzungsabzug. In Bezug auf die fünf an der B.-Strasse gemeldeten steuerpflichtigen Personen führt sie aus, ihr Bruder habe ab 2010 nicht mehr bei ihr gewohnt. Ihre beiden Töchter hätten beide kein steuerbares Einkommen erzielt und schliesslich habe sie ein Zimmer an einen Untermieter vermietet, der selber in schwierigen finanziellen Verhältnissen lebe.

2.4 Nach Einsichtnahme in diverse Beilagen der VB stellt die Rekurrentin mit ergänzender Replik vom 23. Juli 2014 **■soweit zulässig■ folgende ■zusätzliche/ergänzende■** Begehren: Der Eigenmietwert bei der Staatssteuer sei auf Fr. 27**■**300.-- zu reduzieren bzw. der Eigenmietwert bei der Bundessteuer sei auf Fr. 20**■**475.-- evtl. auf Fr. 19**■**905.-- zu korrigieren. Zur Begründung bringt sie vor, aufgrund der ihr neu vorliegenden Unterlagen der VB habe sie Diskrepanzen bei den Berechnungen festgestellt. Der Eigenmietwert gemäss Steuerverordnung Nr. 15 betrage nur Fr. 27**■**300.-- und damit Fr. 818.-- weniger als in den letzten Jahren veranlagt. Zudem habe sie einen zu tiefen Unternutzungsabzug geltend gemacht. Dieser betrage nach ihren Berechnungen (Variante proportional nach genutzten Zimmern) Fr. 6**■**825.-- (anstatt Fr. 4**■**602.--). Somit ergäben sich steuerbare Eigenmietwerte von Fr. 27**■**300.-- für die Staatssteuer bzw. Fr. 20**■**475.-- für die direkte Bundessteuer. Eine Berechnung gemäss der Variante nach effektiven Raumeinheiten ergäbe sogar einen steuerbaren Eigenmietwert bei der direkten Bundessteuer von Fr. 19**■**905.--.

2.5 Die VB dupliziert mit Schreiben vom 31. Juli 2014 und hält fest, dass für die Eigenmietwertbemessung seit 1. Januar 2007 auf die Raumeinheiten gemäss Katasterschätzung abgestellt werde. Zuvor seien die Raumeinheiten durch die VB festgesetzt worden. Im vorliegenden Fall sei der Rekurrentin im Jahr 2000 ein Protokoll für die Ermittlung des Mietwertes zugestellt worden, welches Grundlage für die aktuelle Eigenmietwertbemessung bilde. Die Eigenmietwertbemessung aus dem Jahre 2000 sei nicht automatisch angepasst worden, weshalb immer noch diese Version zur Anwendung komme. Der Eigenmietwert betrage gestützt auf die aktuelle Steuergesetzgebung und den korrigierten Angaben für besondere Einrichtungen (2 Garagenplätze) Fr. 31**■**710.-- für die Staats- und die direkte Bundessteuer. Dieser Wert komme ab dem Steuerjahr 2011 zur Anwendung.

2.6 Die Rekurrentin nimmt am 1. September 2014 abschliessend Stellung und bestreitet die Berechnungen der VB, insbesondere die neue Mietwertberechnung vom 30. Juli 2014. Im Wesentlichen hält die Rekurrentin an ihren bisherigen Ausführungen und Berechnungen fest.

Aus den Erwägungen:

Unternutzungsabzug

3.1 Die Rekurrentin machte im Einspracheverfahren sowie in der Beschwerdeschrift vom 18. April 2014 einen Unternutzungsabzug in der Höhe von Fr. 4'602.-- für die direkte Bundessteuer 2010 geltend. Erst mit ergänzender Replik vom 23. Juli 2014 stellt die Rekurrentin **■soweit zulässig■ folgende ■zusätzliche/ergänzende■** Begehren: Der Eigenmietwert bei der Staatssteuer sei auf Fr. 27**■**300.-- bzw. bei der Bundessteuer auf Fr. 20**■**475.-- evtl. auf Fr. 19**■**905.-- zu reduzieren.

3.2 Vorab stellt sich somit die Frage des Beschwerdegegenstands im vorliegenden Verfahren. Grundsätzlich können gemäss der Praxis des Kantonalen Steuergerichts die Steuerpflichtigen im Rekurs und in der Beschwerde auch andere Rügen als in der Einsprache gegen die Veranlagung vorbringen, solange sie durch den Einspracheentscheid beschwert sind (KSGE 2001 Nr. 9; vgl. auch Richner et al., Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, Art. 140 N. 38; siehe aber Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, Band III, 2. Aufl., Basel 1992, Art. 106 N. 2). Darüber hinaus fragt sich, ob Noven auch noch nach Ablauf der Beschwerdefrist vorgebracht werden können, was häufig - wie auch im vorliegenden Fall - in Form unaufgeforderter Eingaben geschieht. Im Sinne eines geordneten Verfahrens ist diese Frage zu verneinen, zumal bereits in zwei Verfahren (Veranlagungs- und Einspracheverfahren) und innerhalb der Beschwerdefrist die Möglichkeit bestand, alles Entscheidrelevante vorzubringen (vgl. auch § 31bis Abs. 1 des kantonalen Verwaltungsrechtspflegegesetzes [VRG; BGS 124.11] i.V.m. § 5 des Geschäftsreglements des kantonalen Steuergerichts [BGS 125.932], wonach im Beschwerdeverfahren keine neuen Begehren vorgebracht werden dürfen). Davon ausgenommen wären nur Noven, die durch Eingaben von anderen Parteien im Verlauf des Beschwerdeverfahrens veranlasst wurden (Richner et al., a.a.O., Art. 140 N. 25 und 39).

Daraus folgt, dass die Anträge der Rekurrentin in der ergänzenden Replik vom 23. Juli 2014 (Reduktion des Eigenmietwerts für die Staats- und die direkte Bundessteuer) verspätet, d.h. nach Ablauf der Beschwerdefrist, erfolgt sind. Es kann auch nicht gesagt werden, dass die neuen Begehren erst durch die Eingaben der VB veranlasst worden seien: So hat die VB in ihrer Eingabe vom 31. Juli 2014 aufgezeigt, dass der Rekurrentin im Jahr 2000 ein Protokoll für die Ermittlung des Mietwertes zugestellt und von dieser auch ausgefüllt worden ist. Dieses Protokoll, das der Rekurrentin somit bekannt sein musste, bildet die Grundlage für die Festsetzung des Eigenmietwertes der hier in Frage stehenden Steuerperiode 2010.

Soweit schliesslich die VB in der Eingabe vom 31. Juli 2014 ausführt, ab der Steuerperiode 2011 werde der Eigenmietwert auf Fr. 31'710.-- erhöht, ist darauf nicht näher einzugehen. Beschwerdegegenstand bildet hier nur die Steuerperiode 2010 und eine allfällige Erhöhung des Eigenmietwertes für die darauf folgenden Steuerjahre kann damit nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sein.

4.1 Zu prüfen bleibt somit der Antrag der Rekurrentin, es sei für die direkte Bundessteuer 2010 ein Unternutzungsabzug in der Höhe von Fr. 4'602.-- (gemäss Beschwerdeschrift vom

E. 18

April 2014) vorzunehmen.

4.2 Soweit die Rekurrentin vorab rügt, ihr sei in den Vorjahren der Unternutzungsabzug gewährt worden und sie dürfe sich nach Treu und Glauben darauf verlassen, dass bei unveränderten Verhältnissen und gleicher Gesetzgebung der bisherige Abzug weiterhin geltend gemacht werden könne, ist ihr Folgendes entgegenzuhalten: Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts entfalten die in einer früheren Steuerperiode getroffenen Taxationen grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen. Die Steuerbehörde kann im Rahmen einer Neuveranlagung die tatsächliche und die rechtliche Ausgangslage überprüfen und gegebenenfalls abweichend würdigen. In Rechtskraft erwächst nur die einzelne Veranlagung, die ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen entfaltet. Die späteren Veranlagungen können daher

jederzeit einer erneuten Überprüfung unterzogen werden (vgl. Urteil SGSTA.2012.66 vom 19.11.2012 E. 3, mit Hinweis auf Urteil des Bundesgerichts 2A.358/2002 vom 29.11.2002 E. 4.2).

Dass der Rekurrentin Zusicherungen für eine künftige Behandlung gegeben worden wären, welche allenfalls die VB binden würden (vgl. blumenstein/locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 28) wird vorliegend nicht geltend gemacht. Es liegt deshalb weder ein widersprüchliches Verhalten der Behörde noch ein Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes vor. Die Rekurrentin kann daher im vorliegenden Fall aus den Veranlagungen vor der Steuerperiode 2010 nichts zu ihren Gunsten ableiten.

4.3 Nach § 28 Abs. 1 StG richtet sich der nach § 27 lit. b StG steuerbare Mietwert der eigenen Wohnung bei der Staatssteuer nach dem Wohnwert, welcher der Steuerpflichtige für die Benützung einer gleichartigen Wohnung aufwenden müsste. Für die Schätzung des Wohnwerts sind Ausbau und Zustand des Gebäudes sowie die örtlichen Mietzinsverhältnisse angemessen zu berücksichtigen. Der Regierungsrat setzt die Eigenmietwerte im Verhältnis zum Wohnwert massvoll fest und passt sie nur in grösseren Zeitabständen an. Dem hat der Regierungsrat mit der Steuerverordnung Nr. 15: Bemessung des Mietwerts der eigenen Wohnung (StVO Nr. 15; BGS 614.159.15) entsprochen und die Berechnung der Eigenmietwerte für die konkreten Fälle geregelt (KSGE 2011 Nr. 4 E. 6). Der sog. Unternutzungsabzug bei der direkten Bundessteuer basiert dagegen auf Art. 21 Abs. 2 DBG, wonach die Festsetzung des Eigenmietwertes unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft erfolgt. Eine solche Bestimmung fehlt für die Staatssteuer. Vielmehr wird in § 28 StG unter dem Randtitel ■Mietwert der eigenen Wohnung■ wie erwähnt festgehalten, dass sich der Mietwert nach dem Wohnwert richtet. Der Grad der tatsächlichen Nutzung der eigenen Wohnung ist deshalb bei der Bestimmung des Eigenmietwertes für die Staatssteuer irrelevant. Es gibt hier keinen Unternutzungsabzug (KSGE 2000 Nr. 3 E. 2).

Die Rekurrentin anerkennt diese Praxis, indem sie den Unternutzungsabzug nur bei der direkten Bundessteuer geltend macht.

4.4 Ein Unternutzungsabzug wird praxisgemäss gewährt, wenn der Eigentümer wegen nicht bloss vorübergehender Verminderung der Wohnbedürfnisse seiner Familie (wie Wegzug der Kinder, Tod eines Ehegatten), also aus Gründen, die er nicht selbst beeinflussen kann, nur noch einen Teil seines Wohneigentums nutzt. Wird aber von Anfang an eine zu grosse Wohnung erworben, kann kein Unternutzungsabzug geltend gemacht werden (BGE 135 II 416 E. 2.5; richneret al., a.a.O., Art. 21 N. 100). Die Unternutzung setzt dabei voraus, dass gewisse Räume dauernd nicht genutzt, d.h. nicht nur einfach weniger als früher genutzt werden; die Zimmer müssen aber nicht leer stehen. Werden Räume, wenn auch nur gelegentlich, z.B. als Gästezimmer, Arbeitszimmer oder Bastelraum genutzt, liegt keine Unternutzung vor (BGE 135 II 416 E. 2.5.3; richneret al., a.a.O., Art. 21 N. 101). In der Regel wird eine Unternutzung abgelehnt, wenn eine Person in normalen bis guten finanziellen Verhältnissen 4 Zimmer bzw. zwei (oder mehr) Personen 4-6 Zimmer bewohnen, wobei es bei dieser Faustregel Abweichungen geben kann. Es liegt am Steuerpflichtigen nachzuweisen, dass eine Unternutzung vorliegt (BGE 135 II 416 E. 2.5.3; richneret al., a.a.O., Art. 21 N. 101).

4.5 Die VB hat ausgeführt, an der B.-Strasse in A. seien im Jahr 2010 insgesamt fünf steuerpflichtige Personen gemeldet gewesen. Da die Liegenschaft über neun Zimmer resp. 15 Einheiten verfüge, seien die Voraussetzungen für die Gewährung des Unternutzungsabzugs gemäss Art. 21 Abs. 2 DBG nicht gegeben. Zudem sei auch ein weiteres Kriterium nicht erfüllt: Der Eigenmietwert übersteige hier nicht längerfristig 40 % des Totals der Einkünfte (Ziffer 9 der Veranlagung). Im Jahr 2010 habe dieser Wert nur 23 % betragen.

Die Rekurrentin bestreitet vorab, dass die von der VB angeführte 40 %-Schwelle zur Anwendung komme. Weiter habe sie die tatsächliche Unternutzung nachgewiesen. Insgesamt würden drei Zimmer von ihr nicht mehr genutzt. In der Replik vom 4. Juli 2014 führt sie sodann aus, dass bis 2003 ein 6-Personenhaushalt bestanden habe. 2003 seien ihr damaliger Ehemann und zwei Kinder ausgezogen. Neben ihr hätten im relevanten Jahr 2010 ihre beiden Töchter C. und D. sowie ein Untermieter in ihrem Haus gewohnt. Ihr Bruder E. sei zwar bei ihr angemeldet gewesen, habe aber nur bis 2009 tageweise auf der Couch im Wohnzimmer übernachtet.

4.6 Aufgrund der Beweislastregel, wonach die Rekurrentin den Nachweis der Unternutzung erbringen muss (vgl. E. 4.4 hiervor) sowie der in der Lehre propagierten restriktiven Handhabung (BGE 135 II 416 E. 2.6) hat die VB im vorliegenden Fall zu Recht in der Steuerperiode 2010 den Unternutzungsabzug verweigert. Dabei spielt die von der VB als zusätzliches Kriterium ins Spiel gebrachte 40 %-Regel jedoch keine entscheidende Rolle. Worauf sich diese Regel abstützt, ist nicht ersichtlich und wurde von der VB auch nicht weiter dargelegt. Aus BGE 135 II 416 E. 2.4 lässt sich, wie die Rekurrentin grundsätzlich zu Recht gerügt hat, allenfalls eine Schwelle von einem Drittel (Eigenmietwert im Verhältnis zu den Einkünften) ableiten, nicht jedoch eine Schwelle von 40 %.

Aus den Akten ist nicht klar ersichtlich, welche Zimmer von der Rekurrentin als nicht benutzt angesehen werden. Es fehlen auch konkrete Nachweise, die eine Nichtbenutzung eindeutig belegen würden. Dagegen steht fest, dass im Steuerjahr 2010 neben der Rekurrentin ihre beiden Töchter, ihr Bruder sowie ein Untermieter an der Adresse des Einfamilienhauses an der B.-Strasse angemeldet waren. Die Rekurrentin bestreitet zwar, dass ihr Bruder im Jahr 2010 noch bei ihr gewohnt haben soll. Sie räumt aber ein, dass dieser seine Schriften erst 2011 in eine andere Gemeinde verlegt habe. Dem Umstand, dass die Rekurrentin für ihre beiden Töchter Lebenshaltungs- und Ausbildungskosten übernommen hat, kommt für die Frage der Gewährung des Unternutzungsabzugs sodann keine entscheidende Bedeutung zu. Auch die Unklarheit, ob nun 15 (gemäss VB) oder 13.75 (gemäss Rekurrentin) Raumeinheiten vorliegen, spielt hier für die Gewährung des Unternutzungsabzuges letztlich keine entscheidende Rolle: Gemäss Schätzungsprotokoll vom 2005 besteht die Liegenschaft aus 15 Raumeinheiten bzw. 9 Zimmern. Bei insgesamt fünf Bewohnern in der hier zu beurteilenden Steuerperiode gelingt der Rekurrentin insgesamt der Nachweis nicht, dass in ihrem Einfamilienhaus eine Unternutzung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 DBG vorliegt. Es kann denn auch nicht ausgeschlossen werden, dass die hier als ungenutzt deklarierten Zimmer allenfalls gelegentlich genutzt werden, was den Unternutzungsabzug per se ausschliessen würde.

Steuergericht, Urteil vom 26. Januar 2015 (SGSTA.2014.26; BST.2014.22)

(Die gegen dieses Urteil vor Bundesgericht erhobene Beschwerde wurde mit Urteil 2C_279/2015, 2C_280/2015 vom 30.10.2015 abgewiesen)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.