

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00029 vom 19. August 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-08-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2021.00029](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00029)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00029 du 19 août 2021

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00029 del 19 agosto 2021

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2015 und 2016 | Berechnung des Eigenmietwerts und des Vermögenssteuerwerts einer Liegenschaft nach der Weisung 2009. Der Pflichtige beruft sich auf frühere Einschätzungen, in welchen die von ihm verfochtenen Liegenschaftswerte vom Steueramt übernommen wurden. Indessen kann die Steuerbehörde im Rahmen der Beurteilung der Einschätzung einer anderen Steuerperiode sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage abweichend würdigen (E. 3.2). Mit der Weisung 2009 hat der Regierungsrat eine Grundlage für eine schematische, formelmässige Bewertung der Eigenmietwerte und der Vermögenssteuerwerte von Liegenschaften geschaffen (E. 4.1 und E. 4.2). Entgegen der Ansicht des Pflichtigen nahm das kantonale Steueramt keine ausserordentliche Neubewertung seiner Liegenschaft im Sinn von Ziff. 89 der Weisung 2009 vor (E. 4.4). Der Pflichtige rügt eine Ungleichbehandlung, da sein Tiefgaragenparkplatz mit Fr. 31'684.- und derjenige einer anderen Person lediglich mit Fr. 27'000.- bewertet worden sei. Erstmals vor Verwaltungsgericht bringt er vor, die Garagenplätze seien gleich gross. Aufgrund des Novenverbots ist dem Verwaltungsgericht die Überprüfung einer Ungleichbehandlung nicht möglich (E. 4.5.2). Im Hinblick auf eine zum Wohnhaus gehörige Scheune wandte das kantonale Steueramt für die Eigenmietwertberechnung einen reduzierten Faktor (1% statt 3,5%) an. Ein noch tieferer Satz von 0,7%, wie ihn der Pflichtige vertritt, findet keine Stütze in der Weisung (E. 4.7). Ferner tut der Pflichtige nicht dar, dass der Kachelofen in der Stube einen derartigen Minderwert darstellt, dass der Formelwert letztlich über dem Verkehrswert zu liegen kommt. Einzig dies müsste zu einer Korrektur des Formelwerts wegen besonderer Verhältnisse gemäss Weisung 2009 führen (E. 4.8). Keine Gewährung eines Unternutzungsabzugs (E. 4.9). Abweisung der Beschwerden, soweit darauf eingetreten wird.

## Erwägungen

### E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2015 und 2016 sowie Direkte Bundessteuer 2015 und 2016, hat sich ergeben: I. A. A (nachfolgend: der Pflichtige) ist Eigentümer einer Liegenschaft an der C-Strasse 01 in D, bestehend aus einem von ihm bewohnten Wohnhaus (Baujahr 1860) und Schopf. Ferner ist er Eigentümer eines Tiefgaragenparkplatzes, den er im Jahr 2009 für einen Kaufpreis von Fr. 30'000.- erwarb. In der Steuerperiode 2014 waren Eigenmietwert und Vermögenssteuerwert der Liegenschaft umstritten. Abweichend von der Deklaration in der Steuererklärung 2014 (Eigenmietwert von Fr. ... und Vermögenssteuerwert von Fr. ...) setzte das kantonale Steueramt den

Eigenmietwert auf Fr. ... und den Vermögenssteuerwert auf Fr. ... fest. Auf Einsprache hin reduzierte es den Eigenmietwert auf Fr. ... Das in der Folge angerufene Steuerrekursgericht gelangte in seiner Entscheidung vom 30. Mai 2017 (1 DB 2017.28/1 ST.2017.32) zum Schluss, das steuerbare Einkommen sei durch das kantonale Steueramt korrekt ermittelt worden, indessen sei der Vermögenssteuerwert der Liegenschaft auf Fr. ... zu reduzieren. Infolgedessen hiess es den Rekurs des Pflichtigen teilweise gut; die Beschwerde wies es dagegen ab. Auf die hiergegen erhobenen Beschwerden trat der Einzelrichter des Verwaltungsgerichts mit Verfügung vom 28. November 2017 (SB.2017.00142 und SB.2017.00143) wegen Verspätung nicht ein. B. In den Steuererklärungen 2015 und 2016 deklarierte der Pflichtige für die Liegenschaft erneut einen Eigenmietwert von Fr. ... und einen Vermögenssteuerwert von Fr. ... Im Einschätzungsentscheid vom 20. November 2017 für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 bzw. in der Veranlagungsverfügung vom 20. November 2017 für die direkte Bundessteuer 2015 setzte das kantonale Steueramt den Eigenmietwert – analog dem steuerrekursgerichtlichen Urteil vom 30. Mai 2017 für die Steuerperiode 2014 – auf Fr. ... fest; für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 setzte es den Vermögenssteuerwert auf Fr. ... fest. Dies ergab ein steuerbares Einkommen von Fr. ... und ein steuerbares Vermögen von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2015) bzw. ein steuerbares Einkommen von Fr. ... (direkte Bundessteuer 2015). Die hiergegen erhobenen Einsprachen hiess das kantonale Steueramt mit Entscheidungen vom 14. November 2018 aus einem hier nicht weiter interessierenden Grund teilweise gut. Hinsichtlich des Vermögenssteuerwerts und des Eigenmietwerts wies es die Einsprache dagegen ab und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2015) bzw. Fr. ... (direkte Bundessteuer 2015) fest; das steuerbare Vermögen blieb unverändert. C. Für die Steuerperiode 2016 wurde der Pflichtige mit Entscheidung vom 14. November 2018 für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... eingeschätzt; für die direkte Bundessteuer wurde er mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... veranlagt. Dabei übernahm das kantonale Steueramt hinsichtlich des Eigenmietwerts den Wert gemäss dem steuerrekursgerichtlichen Urteil für die Steuerperiode 2014; der Vermögenssteuerwert der Liegenschaft wurde auf Fr. ... festgesetzt. Ebenso verfuhr es in seinen Einspracheentscheiden vom 10. Januar 2019, wobei die Einsprachen aus anderen Gründen teilweise gutgeheissen wurden und das steuerbare Einkommen auf Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2016) bzw. Fr. ... (direkte Bundessteuer 2016) erhöht wurde. II. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 22. Dezember 2018 gelangte der Pflichtige gegen den die Steuerperiode 2015 betreffenden Einspracheentscheid an das Steuerrekursgericht. Am 10. Februar 2019 erhob er ebenfalls Rekurs bzw. Beschwerde gegen den Einspracheentscheid betreffend die Steuerperiode 2016. Dabei beantragte er im Wesentlichen, der Eigenmietwert und der Vermögenssteuerwert seien gemäss den Steuererklärungen 2015 und 2016 festzusetzen. Das Steuerrekursgericht vereinigte die vier Rechtsmittelverfahren und wies die Rechtsmittel mit Entscheidung vom 4. Februar 2021 ab. III. Mit Beschwerden vom 9. März 2021 beantragte der Pflichtige dem Verwaltungsgericht, er sei für die Steuerperioden 2015 und 2016 wie folgt einzuschätzen: Staats- und Gemeindesteuern 2015 Steuerbares Einkommen: Fr. ... Steuerbares Vermögen: Fr. ... Direkte Bundessteuer 2015 Steuerbares Einkommen: Fr. ... Staats- und Gemeindesteuern 2016 Steuerbares Einkommen: Fr. ... Direkte Bundessteuer 2016 Steuerbares Einkommen: Fr. ... Steuerbares Vermögen: Fr. ... Auf die übrigen Anträge wird im Rahmen der Erwägungen eingegangen. Mit Präsidialverfügung vom 10. März 2021 vereinigte der Abteilungspräsident die Verfahren

SB.2021.00029 (Staats- und Gemeindesteuern 2015 und 2016) und SB.2021.00030 (direkte Bundessteuer 2015 und 2016). Während sich das Steuerrekursgericht nicht vernehmen liess, beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerden. Am 26. April 2021 ging eine weitere Eingabe des Pflichtigen ein. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Der Einzelrichter erwägt: 1. Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2015 und 2016 (SB.2021.00029) und bezüglich direkte Bundessteuer 2015 und 2016 (SB.2021.00030) betreffen denselben Pflichtigen und dieselbe Rechts- und Sachlage, weshalb sie mit Präsidualverfügung vom 10. März 2021 zu Recht vereinigt wurden.

### **E. 2.1**

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

### **E. 2.2**

In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.3**

Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt für die Staats- und Gemeindesteuern wie bei der direkten Bundessteuer das Novenverbot (BGE 131 II 548 E. 2.2.2). Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150, bestätigt in BGE 131 II 548). Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 und § 160 StG bzw. Art. 147 und Art. 151 DBG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149).

### **E. 3.1**

Der Pflichtige rügt vorab, das rechtliche Gehör sei ihm verweigert worden: Er moniert, das kantonale Steueramt habe als Begründung für die Abweichung von den in den früheren Steuerperioden akzeptierten Liegenschaftsbewertungen lediglich angeführt: "Es besteht unseres Erachtens keine Veranlassung, vom schematisch und formelmässig errechneten

Eigenmiet-/und oder Verkehrswert abzuweichen." Die vom Pflichtigen als mangelhaft gerügte "unbegründete Floskel" findet sich im Einschätzungsentscheid betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2014 vom 19. September 2016. Streitgegenstand ist die im Rechtsmittelbegehren enthaltene Rechtsfolgebehauptung im Rahmen des Umfangs der angefochtenen Verfügung. Prozessthema kann nur sein, was auch Gegenstand der vorinstanzlichen Verfügung war beziehungsweise nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Auf Begehren, über welche die Vorinstanz weder entschieden hat noch hätte entscheiden sollen, ist nicht einzutreten (vgl. VGr, 2. Dezember 2019, SB.2019.00098, E. 1.1). Vorliegend bildet die Steuereinschätzung bzw. -veranlagung 2014 nicht Gegenstand des Verfahrens, weshalb auf die Beschwerden in diesem Punkt nicht einzutreten ist. Gleiches gilt für den Antrag des Pflichtigen, sämtliche Kosten des Einspracheverfahrens 2017 seien infolge schuldhaften Verhaltens durch das kantonale Steueramt zu bezahlen. Auch diese Steuerperiode ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Diesbezüglich ist auf die Beschwerden ebenfalls nicht einzutreten.

### **E. 3.2**

Dass die Steuerperioden 2016 (und 2017) vor rechtskräftigem Abschluss der Rekursverfahren betreffend frühere Steuerperioden eingeschätzt bzw. veranlagt worden seien, wie der Pflichtige vorbringt, ist sodann nicht zu beanstanden: Die Steuerbehörde ist nicht verpflichtet, laufende Steuereinschätzungen bis zum rechtskräftigen Entscheid über frühere Steuerperioden zu sistieren. Das Steuerrekursgericht wies zu Recht darauf hin, dass die Amtsstelle im Interesse der Verfahrensbeschleunigung und der Verfahrenswirtschaftlichkeit zur beförderlichen Erledigung der hängigen Einsprachen gehalten ist. Zwar kann eine Verfahrenssistierung angezeigt sein, wenn ein anderes Verfahren hängig ist, dessen Ausgang von präjudizieller Bedeutung ist (vgl. BGE 123 II 1 E. 2b). Einen Anspruch auf Sistierung gibt es indessen nicht (vgl. dazu Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 141 N. 17). Zudem kann im Rahmen der Beurteilung der Einschätzung einer anderen Steuerperiode sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage abweichend gewürdigt werden, da bei periodisch zu erhebenden Steuern das Steuerrechtsverhältnis durch die einzelnen Steuerperioden zeitlich begrenzt wird (vgl. BGE 140 I 114 E. 2.4.3; BGr, 30. Oktober 2015, 2C\_279/2015 und 2C\_280/2015, E. 2.4; VGr, 2. Dezember 2015, SB.2015.00021, E. 4.3). Dem steht auch das Gebot von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) nicht entgegen (BGr, 30. Oktober 2015, 2C\_279/2015 und 2C\_280/2015, E. 2.4; BGr, 3. Mai 1999, StE 2000 A 21.14 Nr. 13). Dasselbe gilt, soweit sich der Pflichtige auf frühere Einschätzungen (Steuerperioden 2009–2013) beruft, in welchen die von ihm verfochtenen Liegenschaftswerte vom Steueramt übernommen wurden.

### **E. 4.1**

Gemäss § 21 Abs. 1 lit. b StG bzw. Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG ist als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, steuerbar. Gemäss § 21 Abs. 2 StG erlässt der Regierungsrat die für die durchschnittlich gleichmässige Bemessung des Eigenmietwerts selbst bewohnter Liegenschaften oder Liegenschaftsteile notwendigen Dienstanweisungen. Dabei kann eine schematische, formelmässige Bewertung der Eigenmietwerte vorgesehen werden. Gestützt auf diese

Bestimmung hat der Regierungsrat die Weisung an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 vom 12. August 2009 (LS 631.32; nachfolgend: Weisung 2009) erlassen. Die Weisung 2009 ist auch im Bereich der direkten Bundessteuer anwendbar (siehe ESTV, Die Besteuerung der Eigenmietwerte, Bern 2015, Ziff. 4.4.3 betreffend den Kanton Zürich).

#### **E. 4.2**

Gemäss § 39 Abs. 1 StG wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet. Der Regierungsrat erlässt gemäss § 39 Abs. 3 StG die für eine gleichmässige Bewertung von Grundstücken notwendigen Dienstanweisungen. Es kann eine schematische, formelmässige Bewertung vorgesehen werden, wobei jedoch den Qualitätsmerkmalen der Grundstücke, die im Falle der Veräusserung auch den Kaufpreis massgeblich beeinflussen würden, angemessen Rechnung zu tragen ist. Die Formel ist so zu wählen, dass die am oberen Rand der Bandbreite liegenden Schätzungen nicht über dem effektiven Marktwert liegen. Führt in Einzelfällen die formelmässige Bewertung dennoch zu einem höheren Vermögenssteuerwert, ist eine individuelle Schätzung vorzunehmen und dabei ein Wert von 90 Prozent des effektiven Marktwerts anzustreben (§ 39 Abs. 4 StG). Auch in Bezug auf die Vermögenssteuerwerte werden die Steuerbehörden angewiesen, diese nach Massgabe der Weisung 2009 festzusetzen.

#### **E. 4.3**

Gemäss Ziff. 87 der Weisung 2009 sind die Vermögenssteuerwerte und der Eigenmietwert für die Steuerperiode 2009 allgemein nach der Weisung festzulegen. Unter Vorbehalt der Ziff. 89–91 bleiben die Vermögenssteuerwerte und Eigenmietwerte bis zu einer späteren allgemeinen Neubewertung in den nachfolgenden Steuerperioden unverändert (Ziff. 88 der Weisung 2009). Eine ausserordentliche Neubewertung der Vermögenssteuerwerte und Eigenmietwerte erfolgt in der laufenden Steuerperiode für neu erstellte Liegenschaften, nach umfassender Totalrenovation von Gebäuden, nach Abbruch von Gebäuden sowie nach Handänderungen (Ziff. 89 der Weisung 2009).

#### **E. 4.4**

Der Pflichtige stellt sich auf den Standpunkt, das kantonale Steueramt habe in den hier zu beurteilenden Steuerperioden zu Unrecht eine Neubewertung seiner Liegenschaft im Sinn von Ziff. 89 der Weisung 2009 vorgenommen. In den vergangenen Steuerperioden 2009 bis 2013 seien die Liegenschaftswerte gemäss Weisung 2009 festgesetzt worden. Seine Einwendungen bezüglich der Liegenschaftsbewertungen seien vom damaligen Steuerkommissär anerkannt worden. Dass nun eine Neubewertung erfolge, ohne dass an der Liegenschaft Änderungen erfolgt seien, widerspreche in willkürlicher Weise der Weisung 2009. Seit der allgemeinen Neubewertung für die Steuerperiode 2009 (Ziff. 87 der Weisung 2009) wurde keine allgemeine – kantonsweite, sämtliche Liegenschaften erfassende – Neubewertung mehr vorgenommen. Anders als in dem vom Verwaltungsgericht am 11. November 2020 (SB.2020.00088) zu beurteilenden Fall, nahm das kantonale Steueramt im vorliegenden Fall keine ausserordentliche Neubewertung der Liegenschaft C-Strasse 01 vor. Vielmehr überprüfte das kantonale Steueramt den in früheren Steuerperioden ermittelten Formelwert und korrigierte diesen. Ist es aber das Ziel der Steuerbehörde, "die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse" festzustellen (§ 132 Abs. 1 StG; Art. 123 Abs. 1 DBG), so ist diese berechtigt, im offenen Einschätzungs- und Veranlagungsverfahren allfällige Korrekturen

gegenüber vergangenen Steuereinschätzungen bzw. -veranlagungen vorzunehmen. Dabei wies bereits das Steuerrekursgericht in seiner Entscheidung vom 30. Mai 2017 zutreffend und mit einem Hinweis auf eine ältere Verwaltungsgerichtsentscheidung (VGr, 5. Februar 1992, StE 1993 B 25.3 Nr. 14) darauf hin, dass der Steuerpflichtige in jeder Steuerperiode geltend machen könne, die in der Vergangenheit ermittelten Formelwerte seien fehlerhaft. Umgekehrt müsse auch das kantonale Steueramt berechtigt sein, fehlerhafte Formelwerte zuungunsten des Steuerpflichtigen zu korrigieren. Dabei muss es sein Bewenden haben.

#### **E. 4.5**

Nachstehend ist auf die einzelnen Rügen des Pflichtigen im Zusammenhang mit der vom Steuerrekursgericht bestätigten Bewertung des kantonalen Steueramts einzugehen:

##### **E. 4.5.1**

In Bezug auf den Garagenplatz des Pflichtigen hielt das Steuerrekursgericht fest, dass die – möglicherweise nicht gleich beschaffenen – Plätze von zwei Eigentümern in der gleichen Garage geringfügig tiefer mit Fr. 27'000.- bewertet worden seien, habe der Pflichtige nicht substantiiert dargelegt. Eine rechtsungleiche Behandlung lasse sich daher von vornherein nicht ausmachen, weshalb die nähere Prüfung eines allfälligen Anspruchs auf Gleichbehandlung im Unrecht nicht vorgenommen werden müsse. Der Pflichtige bestreite, dass seine Substanziierung nicht hinreichend gewesen sei. Er habe im Verfahren bereits zwei Zeugen (E, F) genannt, deren Garagenplätze in der gleichen Garage mit Fr. 27'000.- bewertet worden seien, wohingegen sein Garagenplatz mit Fr. 31'684.- bewertet worden sei. Der Garagenplatz von E habe eine Fläche von 16.25 m<sup>2</sup>, derjenige von F sei gleich gross wie sein Garagenplatz (12,65 m<sup>2</sup>), weshalb er gegenüber anderen Steuerpflichtigen rechtsungleich behandelt werde.

##### **E. 4.5.2**

Der Pflichtige bringe erstmals vor Verwaltungsgericht vor, sein Garagenplatz (12,65 m<sup>2</sup>) sowie derjenige von F seien gleich gross. Dabei handle es sich um ein unzulässiges Novum (siehe E. 2.3). Zwar nannte er bereits vor den Vorinstanzen die nun auch vor Verwaltungsgericht angerufenen Zeugen E und F. Es hätte indessen am Pflichtigen gelegen, bereits vor Vorinstanz vorzubringen, dass es sich um vergleichbare Verhältnisse – gleiche Lage, Art, Grösse und Ausstattung – handle. Allein aufgrund der Tatsache, dass sich die Garagenplätze in derselben Garage befinden und damit die gleiche Lage aufweisen, konnte das Steuerrekursgericht eine Ungleichbehandlung nicht überprüfen. Aufgrund des Novenverbots ist dem Verwaltungsgericht eine solche Prüfung ebenfalls verwehrt, weshalb es sich erübrigt, die beiden Zeugen anzuhören. Im Übrigen bringe der Pflichtige zu Recht nicht vor, der formelmässig ermittelte Wert von Fr. 31'684.- sei weisungswidrig oder überschreite den Verkehrswert.

#### **E. 4.6**

Im Hinblick auf die Scheune führte das Steuerrekursgericht aus, im früheren Entscheid vom 30. Mai 2017 habe es für die Ermittlung des Eigenmietwerts nicht den für Wohnhäuser geltenden Umrechnungsfaktor von 3,5 % des Vermögenssteuerwerts, sondern aufgrund des geringeren Marktwerts einen reduzierten Faktor von 1 % angewandt. Dementsprechend sei auch der Vermögenssteuerwert im gleichen Verhältnis herabgesetzt worden. Der formelmässige Eigenmietwert des Ökonomiegebäudes betrage hier Fr. 743.-. Der Pflichtige bringe mit seinen Rechtsmitteln nichts vor, was zu einem anderen Ergebnis führen würde. Dass der genannte Formelwert eines als Lagerraum nutzbaren Schopfs übersetzt sei,

widerspreche der allgemeinen Erfahrung und werde vom Pflichtigen auch nicht behauptet. Im Weiteren lasse sich nicht nachvollziehen, weshalb sich der mit einem Grundriss von 2.18 m x 1.45 m stattliche Kachelofen im Wohnzimmer wertvermindernd auswirken sollte. Weder die Tatsache, dass das Wohnzimmer mit knapp 20 m<sup>2</sup> recht klein sei, noch der Umstand, dass der Pflichtige den Ofen selten nutze, rechtfertige einen Abzug. Vielmehr habe das Steuerrekursgericht bereits im Entscheid vom 30. Mai 2017 festgestellt, dass dem Ofen bei objektiver Betrachtungsweise ein gewisser Gebrauchs- und Liebhaberwert zuzuerkennen sei.

#### **E. 4.7**

Hinsichtlich der Scheune führt der Pflichtige aus, der vom Steuerrekursgericht für die Eigenmietwertberechnung angewandte Faktor von 1 % entspreche dem Faktor, welcher nach der Weisung 2009, Ziff. 60, für grosse Villen bzw. Liegenschaften angewandt werde. Es sei willkürlich, wenn seine Kleinscheune bzw. ein altes Ökonomiegebäude mit einer grossen Villa mit Basiswert über Fr. 120'000.- gleichgesetzt werde. Damit ein Ausgleich zwischen alten Scheunen und sehr grossen Villen geschaffen werde, rechtfertige sich ein Satz von 0,7 %. Ferner sei die Altersentwertung gemäss Ziff. 53 der Weisung 2009 zu berücksichtigen. Das kantonale Steueramt berücksichtigte die Altersentwertung des Gebäudes mit einem Einschlag von 30 %, dem in Ziff. 32 der Weisung 2009 vorgesehenen Maximum. Ein weiterer Einschlag zufolge Alters der Scheune scheidet damit aus. Ferner ist Ziff. 53 der Weisung 2009, welche sich auf industrielle oder gewerbliche Liegenschaften bezieht, auf die Scheune des Pflichtigen nicht anwendbar. Der Pflichtige vertritt weiter einen Faktor 0,7 % statt 1 % für die Berechnung des Eigenmietwerts. Gemäss Ziff. 59 der Weisung 2009 betragen die Eigenmietwerte von durch den Pflichtigen und zu seinem Haushalt gehörenden Personen genutzten Einfamilienhäusern 3,50 % des Land- und Zeitbauwerts. Übersteigt der Basiswert bei Einfamilienhäusern Fr. 120'000.-, so ist gemäss Ziff. 60 der Weisung 2009 bei der Ermittlung des Eigenmietwerts der diesen Betrag übersteigende Teil bei der Berechnung nur mit 1 % zu berücksichtigen. Bei dieser Berechnung des Eigenmietwerts kann der Zeitbauwert nicht gleichzeitig noch nach Ziff. 35 korrigiert werden. Gemäss Literatur handelt es sich dabei um einen sog. Villenabzug (Richner et al., § 21 N. 84). Zwar handelt es sich bei dem infrage stehenden Schopf ebengerade nicht um eine Villa, doch wird durch den reduzierten Satz der beschränkten Nutzbarkeit einer Fläche Rechnung getragen. Ebenso wie sich eine überdimensionierte Grösse des Grundstücks (Einfamilienhaus mit Basiswert über Fr. 120'000.-) in einer geringeren Nutzbarkeit der Fläche niederschlägt, verhält es sich beim geringen Nutzen des Schopfs. Dass das kantonale Steueramt denselben reduzierten Satz wie für Villen zur Anwendung brachte, erscheint daher sachgerecht. Der vom Pflichtigen postulierte Faktor von 0,7 % findet in der Weisung 2009 keine Stütze.

#### **E. 4.8**

Der Pflichtige bestreitet weiter die Ansicht des Steuerrekursgerichts, wonach dem Kachelofen mit den Massen von 218 cm x 145 cm in der Stube ein gewisser Gebrauchs- und Liebhaberwert zukomme. Die nutzbare Fläche der Stube betrage netto lediglich ca. 16,16 m<sup>2</sup>, während neuere Einfamilienhäuser heute üblicherweise wesentlich mehr Quadratmeter (ca. 40 m<sup>2</sup>) aufweisen würden. Nachdem der Kachelofen mit Baujahr 1850 nicht mehr bzw. nur noch wenig gebraucht werde, verschlechtere sich sein Zustand. Er sei überzeugt, dass ein Neubesitzer den alten Kachelofen abbrechen würde. So könnte immerhin die gesamte Stube mit ca. 19,59 m<sup>2</sup> genutzt werden. Der Kachelofen stelle damit

bei einem Verkauf der Liegenschaft einen Minderwert dar. Die Massangaben entsprechen der vom Pflichtigen im Einspracheverfahren eingereichten handschriftlichen Skizze der Stube. Die zusätzlich gewonnene Wohnfläche beim Abbruch des Kachelofens würde lediglich 3,43 m<sup>2</sup> betragen. Tatsächlich schlägt sich der Kachelofen nicht direkt im Formelwert nieder. Indessen behauptet auch der Pflichtige nicht, dass der Kachelofen einen derartigen Minderwert darstelle, dass der Formelwert letztlich über dem Verkehrswert zu liegen komme. Einzig dies müsste zu einer Korrektur des Formelwerts wegen besonderer Verhältnisse im Sinn von Ziff. 35 (bezüglich Vermögenssteuerwert) bzw. Ziff. 61 (bezüglich Eigenmietwert) der Weisung 2009 führen. Damit kann offenbleiben, ob der Kachelofen von einem zukünftigen Besitzer abgebrochen würde und ob diesem – im Sinn der Erwägungen des Steuerrekursgerichts – allenfalls noch ein gewisser Gebrauchs- oder Liebhaberwert zukommt. Die Berücksichtigung eines Minderwerts für den Kachelofen scheidet damit aus.

#### **E. 4.9.1**

Gemäss Art. 21 Abs. 2 DBG erfolgt die Festsetzung des Eigenmietwerts unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft. Ebenso statuiert § 21 Abs. 2 lit. c StG, dass bei selbstbewohnten Liegenschaften der Eigenmietwert unter Berücksichtigung der tatsächlichen Nutzung festzulegen sei. Gemäss Ziff. 62 der Weisung 2009 kann auf dem Eigenmietwert ein angemessener Einschlag gewährt werden, wenn der Eigentümer eines Einfamilienhauses oder Stockwerkeigentums wegen Verminderung des Wohnbedürfnisses seiner Familie (wie Wegzug der Kinder) nur noch einen Teil seines Wohneigentums nutzt oder wenn ein Härtefall vorliegt. Der sog. Unternutzungsabzug ist von der steuerpflichtigen Person zu beantragen, darzutun und nachzuweisen. Praxisgemäss ist er grundsätzlich nur restriktiv zu gewähren (BGE 135 II 416 E. 2.6; BGr, 30. Oktober 2015, 2C\_279/2015 und 2C\_280/2015, E. 2.6.1). Der Abzug ist zu gewähren bei einer raummässigen, effektiven und dauerhaften Unternutzung des am Wohnsitz selbstgenutzten Eigentums, auf die der Pflichtige keinen direkten Einfluss hat, namentlich wenn die Kinder aus dem Eigenheim der alternden Eltern ausgezogen sind (BGE 135 II 416 E. 2.5). Der Unternutzungsabzug ist zumindest dann gerechtfertigt, wenn der Modellfall (Auszug der Kinder oder alternativ Tod/Trennung vom Ehegatten) zu einem Härtefall Anlass gibt (BGE 135 II 416 E. 2.7). Ein Härtefall liegt etwa vor, wenn der Eigenmietwert höher ist als 1/3 der Einkünfte, welche der steuerpflichtigen Person zur Deckung der Lebenshaltungskosten zur Verfügung stehen. Übersteigt das steuerbare Vermögen Fr. 600'000.- (ohne Berücksichtigung des Eigenheims sowie den darauf lastenden Schulden) steht der steuerpflichtigen Person kein Einschlag zu (Richner et al., § 21 N. 91).

#### **E. 4.9.2**

Das Steuerrekursgericht gelangte zum Schluss, im Entscheid vom 30. Mai 2017 habe es erkannt, dass der vom Pflichtigen geltend gemachte Unternutzungsabzug wegen Renovationsbedürftigkeit des Raums nicht als Unternutzung gelte. Der Pflichtige führe keine Argumente ins Feld, welche zur gegenteiligen Würdigung führen müssten. Insbesondere mache er nicht geltend, dass der fragliche Raum unbewohnbar sei und deswegen bei der Bemessung des Eigenmietwerts ausser Betracht falle. Auch tue er nicht dar, dass der Raum tatsächlich nicht genutzt worden sei.

#### **E. 4.9.3**

Bezüglich Unternutzungsabzug räumt der Pflichtige selbst ein, dass er nicht ausdrücklich darauf hingewiesen habe, dass dieser Raum nicht genutzt werde. Tatsache sei jedoch, dass der Raum wegen fehlender Renovation und fehlenden Bodenbelags unbewohnbar sei. Der Pflichtige bringt erstmals vor Verwaltungsgericht vor, der Bodenbelag fehle, weshalb das Zimmer unbewohnbar sei: Diesbezüglich ist er aufgrund des Novenverbots (E. 2.3) nicht zu hören. Dass dem Pflichtigen in den Steuerperioden 2009 bis 2013 durch den damals mit der Einschätzung bzw. Veranlagung betrauten Steuerkommissär ein entsprechender Abzug gewährt wurde, hindert die Steuerbehörde nicht, in einer späteren Steuerperiode darauf zurückzukommen (siehe E. 3.2). Vorliegend spezifiziert der Pflichtige den offenbar unbenutzbaren Raum auch nicht näher. So bleibt unklar, ob es sich dabei um denselben Raum handelte, für welchen in der Vergangenheit ein Unternutzungsabzug gewährt wurde: Im Schreiben des Pflichtigen vom 25. Mai 1991 an die Steuerbehörde begründete er den Unternutzungsabzug nämlich damit, "Ein Schlafzimmer ist infolge eines Wasserschadens (Heizungsrohr undicht) nicht vermietbar. Die Decke muss zuerst ersetzt werden." Ferner seien auch die Korridore im UG und OG eine Baustelle, weshalb er eine Unternutzung von 1/3 geltend mache. Für eine effektive Unternutzung fehlen jedoch Belege. Das kantonale Steueramt weist in seiner Beschwerdeantwort sodann zutreffend darauf hin, dass für die vom Pflichtigen allein bewohnte Liegenschaft mit 4 Zimmern (worin der Pflichtige selbst ausführt, es handle sich bei seinem Hausteil um eine 4-Zimmer-Wohnung) das für einen Unternutzungsabzug vorausgesetzte verminderte Wohnbedürfnis von vornherein nicht gegeben sei: So wird eine Unternutzung abgelehnt, wenn eine Person in normalen bis guten finanziellen Verhältnissen – wie hier – 4 Zimmer bewohnt (siehe Richner et al., § 21 N. 89). Hinzu kommt Folgendes: Der Pflichtige macht geltend, die Unternutzung sei mit dem Tod seiner Mutter im Jahr 1990 eingetreten. Gemäss einem Leitentscheid des Bundesgerichts (BGE 135 II 416) ist es im Hinblick auf die Entstehungsgeschichte, den Regelungszweck und die Gesetzssystematik von Art. 21 Abs. 2 DBG nicht gleichbedeutend, ob die Kinder aus dem Eigenheim der Familie wegziehen oder aber die Eltern. Grundsätzlich bezwecke die Bestimmung nicht die Förderung von Wohneigentum im Allgemeinen, sondern die Bewahrung von schon bestehendem Eigentum, und ausserdem nicht generell innerhalb derselben Familie, sondern spezifisch zugunsten der bisherigen älteren Eigentümer. In dem vom Bundesgericht zu beurteilenden Fall bewohnte der Beschwerdeführer nach dem Tod seiner Mutter noch zusammen mit seinem Vater das Haus, bis Letzterer in ein Altersheim übertrat. Das Bundesgericht gelangte zum Schluss, dass dieser Fall nicht ohne Weiteres dem üblichen Modellfall gleichzusetzen sei, wenn nach dem Wegzug der Kinder noch die betagten Eltern im Familienheim verblieben. Die vom Beschwerdeführer geschilderte Situation sei der grundsätzlich am wenigsten schützenswerten Kategorie zuzuordnen, bei der weder der Modell- noch ein Härtefall vorliege. Insbesondere habe der Beschwerdeführer nicht dargetan, dass er ohne den Unternutzungsabzug Gefahr laufen würde, das Haus verkaufen zu müssen oder sonst in finanzielle Schwierigkeiten geraten würde. Auf den Pflichtigen angewandt bedeutet dies, dass sein Fall (Tod der Mutter) grundsätzlich nicht dem dem Gesetzeszweck von Art. 21 Abs. 2 DBG bzw. § 21 Abs. 2 lit. c StG zugrunde liegenden Modellfall entspricht. Ferner macht er, der ein steuerbares Vermögen von über Fr. ... Mio. (ohne Berücksichtigung des Eigenheims) aufweist, zu Recht keinen Härtefall geltend. Das Steuerrekursgericht verweigerte ihm den Unternutzungsabzug daher zu Recht. Damit ist der Entscheid des Steuerrekursgerichts zu bestätigen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerden, soweit darauf eingetreten werden kann.

## **E. 5**

Die Kostenfolgen des kantonalen Verfahrens beurteilen sich grundsätzlich nach Massgabe des Verfahrensausgangs (Unterliegerprinzip). Der Pflichtige unterliegt mit seinen Begehren vollständig, weshalb ihm die Kosten der vorliegenden Beschwerdeverfahren aufzuerlegen sind (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Aufgrund seines Unterliegens bleibt auch kein Raum, die Verfahrenskosten des Steuerrekursgerichts neu zu verlegen bzw. dem kantonalen Steueramt aufzuerlegen. Ebenso wenig hat er bei diesem Verfahrensausgang Anspruch auf die von ihm für die Steuerperiode 2016 beantragte Umtriebsentschädigung von Fr. 1'100.- (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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