

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00019 vom 16. Juni 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-06-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2025.00019

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00019 du 16 juin 2025

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00019 del 16 giugno 2025

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2022 | [Umstritten ist, ob die Pflichtigen für eine nicht selbst bewohnte Liegenschaft der Eigenmietwertbesteuerung unterliegen.] Zu den steuerbaren Einkünften nach Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG und § 21 Abs. 1 lit. b StG gehört u.a. der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen. Hält sich der Eigentümer die Liegenschaft zum jederzeitigen Eigengebrauch zur Verfügung, nutzt sie aber nur selten oder nie, ist dies der Eigennutzung gleichzustellen (E. 2.1). Die Pflichtigen bewohnten die streitgegenständliche Liegenschaft nicht, doch sie hielten sich diese zum jederzeitigen Eigengebrauch zur Verfügung, womit dies der Eigennutzung gleichzustellen ist. Es ist nicht belegt, dass die Heizung in der betreffenden Steuerperiode defekt und die Liegenschaft aufgrund starker Vernachlässigung unbewohnbar gewesen wäre (E. 3.1.2). Entsprechend ist der Eigenmietwert zu besteuern (E. 3.2 ff.). Indem das Steuerrekursgericht die bereits im vorinstanzlichen Verfahren vorgebrachte Rüge, der Eigenmietwertberechnung liege eine übersetzte Marktmiete zugrunde, nicht behandelt hat, verletzte es das rechtliche Gehör der Beschwerdeführenden (E. 4). Teilweise Gutheissung und Rückweisung zur Prüfung der Höhe des Eigenmietwerts.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2025.00019 SB.2025.00020 Urteil des Einzelrichters vom 16. Juni 2025
Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiber Luka Marki. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch Dr. iur. C und/oder RA D, Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rechtsdienst, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2022 sowie direkte Bundessteuer 2022, hat sich ergeben: I. A und B (nachfolgend: die Pflichtigen) erwarben mit Kaufvertrag vom 4. Dezember 2020 ein Einfamilienhaus an der E-Strasse 01 in F für Fr. ... (nachfolgend: Liegenschaft). Nach erfolgter Eigentumsübertragung am 19. März 2022 deklarierten sie in der Steuererklärung 2022 für diese Liegenschaft einen Verkehrswert von Fr. ... und einen Eigenmietwert von Fr. 0.-. Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 24. Januar 2024 wurden die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (direkte Bundessteuer 2022) sowie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2022) veranlagt bzw. eingeschätzt. Für die Liegenschaft wurde ein Eigenmietwert für neun Monate von Fr. ... festgesetzt, wovon pauschale Unterhalts- und Verwaltungskosten von Fr. ... in Abzug gebracht wurden. Der Verkehrswert wurde deklarationsgemäss übernommen. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 31. Januar 2024 Einsprachen und beantragten

sinngemäss, den Eigenmietwert der Liegenschaft auf Fr. 0.- festzusetzen. Im Wesentlichen machten die Pflichtigen geltend, die Liegenschaft sei unbewohnt und nicht vermietet. Zudem sei beabsichtigt, die Liegenschaft in den nächsten Jahren zu renovieren, da diese im jetzigen Zustand nicht bewohnbar sei. So sei unter anderem die Heizung defekt und das Wasser abgestellt. Mit Einspracheentscheid vom 19. März 2024 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen der Pflichtigen ab. II. Gegen den Einspracheentscheid erhoben die Pflichtigen Rekurs bzw. erstinstanzliche Beschwerde beim Steuerrekursgericht: Sie beantragten im Wesentlichen, den Eigenmietwert für die Liegenschaft auf Fr. 0.- festzusetzen. In ihrer Begründung hielten sie daran fest, dass die Liegenschaft aufgrund der defekten Heizung in objektiver Hinsicht nicht nutzbar sei. In der Beilage reichten sie zudem ein Heizungsprotokoll vom 8. April 2024 ein, gemäss welchem die Heizung nicht mehr reparierbar sei. Eventualiter beantragten sie die Rückweisung der Sache an das kantonale Steueramt zwecks Ermittlung eines reduzierten Eigenmietwerts. Mit Entscheid vom 23. Januar 2025 wies der Einzelrichter des Steuerrekursgerichts die Rechtsmittel der Pflichtigen ab. Zusammengefasst hielt der Einzelrichter des Steuerrekursgerichts fest, dass die Pflichtigen nicht hätten belegen können, dass die Heizung bereits im relevanten Steuerjahr 2022 defekt gewesen sei. Zudem sei die Liegenschaft weder stark vernachlässigt noch unbewohnbar. Die Pflichtigen hätten sich die benutzbare Liegenschaft jederzeit zur Umsetzung ihrer baulichen Vorstellungen verfügbar gehalten, weshalb der volle Eigenmietwert zu besteuern sei. Mit der Abweisung der Rechtsmittel bestätigte der Einzelrichter des Steuerrekursgerichts die Einschätzung bzw. Veranlagung des kantonalen Steueramts. Auf den eventualiter gestellten Antrag, die Sache zwecks Ermittlung eines reduzierten Eigenmietwerts an das kantonale Steueramt zurückzuweisen, ging der Einzelrichter des Steuerrekursgerichts nicht ein. III. Mit Beschwerden vom 3. März 2025 beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht, der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 23. Januar 2025 sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben. In der Hauptsache beantragten sie, für die Staats- und Gemeindesteuern 2022 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... eingeschätzt und für die direkte Bundessteuer 2022 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... veranlagt zu werden. Eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz bzw. subeventualiter an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Die Pflichtigen halten in der Hauptsache daran fest, dass der Eigenmietwert für die Liegenschaft auf Fr. 0.- festzusetzen sei. In Bezug auf den Eventualantrag bringen die Pflichtigen vor, dass sich die Vorinstanz mit der gerügten Höhe des Eigenmietwerts nicht auseinandergesetzt habe. Das kantonale Steueramt beantragte am 12. März 2025 die Abweisung der Beschwerden. Mit Eingabe vom 20. März 2025 beantragte das Steuerrekursgericht eine Rückweisung des Verfahrens im Fall einer teilweisen Gutheissung der Beschwerde zur Prüfung der Höhe des Eigenmietwerts. Das Steuerrekursgericht hielt fest, dass das Vorbringen der Pflichtigen zutreffe, wonach sich der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 23. Januar 2025 nicht zur Höhe des Eigenmietwerts bzw. der Berechnung des Eigenmietwerts äussere. Im Falle einer Abweisung der Beschwerde im Hauptpunkt, womit ein Eigenmietwert grundsätzlich zu besteuern wäre, werde eine Rückweisung an das Steuerrekursgericht zur Prüfung der Höhe des Eigenmietwerts beantragt. Sollte das Verwaltungsgericht hingegen zum Entscheid gelangen, ein Eigenmietwert sei nicht zu besteuern, so würde eine Prüfung der Höhe des Eigenmietwerts hinfällig werden und somit auch eine Rückweisung an das Steuerrekursgericht. Diesfalls hätte die fehlende Auseinandersetzung des Steuerrekursgerichts mit der Höhe des Eigenmietwerts keinen Nachteil der Pflichtigen zur

Folge. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und die Gemeinde F liessen sich nicht vernehmen. Der Einzelrichter erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerdeverfahren SB.2025.00019 (Staats- und Gemeindesteuern 2022) und SB.2025.00020 (direkte Bundessteuer 2022) betreffen dieselben Pflichtigen, dieselbe Steuerperiode, denselben Sachverhalt und eine analoge Rechtslage, weshalb sie mit Präsidentialverfügung vom 4. März 2025 zu Recht vereinigt wurden. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können gemäss § 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. 1.3 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. 2.1

Zu den steuerbaren Einkünften gehören nach Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG und dem gleichlautenden § 21 Abs. 1 lit. b StG u. a. der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen. Eigennutzung liegt vor, wenn der Eigentümer ein Grundstück selbst bewohnt oder zu anderen Zwecken selbst gebraucht (Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 4. A., Zürich 2023, Art. 21 N. 66 ff.; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 21 N. 57 ff.). Hält sich der Eigentümer die Liegenschaft zum jederzeitigen Eigengebrauch zur Verfügung, nutzt sie aber nur selten oder nie, ist dies der Eigennutzung gleichzustellen (Richner et al., Handkommentar zum DBG, Art. 21 N. 77; Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 21 N. 64). Ein steuerrechtlich massgeblicher Eigengebrauch ist somit ebenfalls anzunehmen, wenn ein Eigentümer die Liegenschaft zwar nicht tatsächlich bewohnt, sich aber das Recht hierzu vorbehält, ohne es auszuüben; auch in einem solchen Fall hat er die Liegenschaft inne, weil er sie jederzeit beziehen kann (BGr, 5. März 2024, 9C_745/2023, E. 2.3). Dass der Eigentümer seine Nutzungsmöglichkeit nicht dauernd ausschöpft, spielt keine Rolle. Entscheidend ist der Wille des Eigentümers, sich die freie Verfügbarkeit der Liegenschaft vorzubehalten (Alberto Lissi/Natalie Dini, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022, Art. 21 N. 37). Eine differenzierte Würdigung ist dann notwendig, wenn die Nutzungsmöglichkeit aufgrund von objektiven äusseren Umständen eingeschränkt ist (BGr, 28. April 2016, 2C_1039/2015 und 2C_1040/2015, E. 3.6; Alberto Lissi/Natalie Dini, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 21 DBG N. 39). Nicht zur Verfügung stehend im Sinn des Gesetzes ist eine Liegenschaft, wenn sie nicht bewohnbar ist (bspw. in Folge fehlender Beheizung in der Winterzeit oder infolge eines vollständigen Umbaus) oder aber nachweislich verkauft oder vermietet werden soll, ohne dass ein Käufer oder Mieter – trotz ernsthafter Bemühungen – bereits gefunden worden wäre (BGr, 5. März 2024, 9C_745/2023, E. 2.3; BGr, 20. September 2022, 2C_940/2021, E. 3.2; BGr, 28. April 2016,

2C_1039/2015 und 2C_1040/2015, E. 3.3). Genauso verhält es sich, wenn sich der Eigentümer bei einer bewohnbaren Liegenschaft sämtliche Optionen (Sanierung, Umbau oder Neubau) offenhalten möchte, ohne auf ein etwaiges Mietverhältnis Rücksicht nehmen zu müssen. Diesfalls ist nicht von einem äusseren Umstand auszugehen, welcher die Nutzung der leerstehenden Liegenschaft verhindert (BGr, 28. April 2016, 2C_1039/2015 und 2C_1040/2015, E. 3.6).

E. 2.2

In Bezug auf die Beweislast im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person die Beweislast für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt; diese hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5 mit Hinweis). Kann die für steuermindernde bzw. -aufhebende Tatsachen beweisbelastete steuerpflichtige Person den von ihr behaupteten Sachverhalt nicht nachweisen, wird im Allgemeinen zu ihren Ungunsten angenommen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht, und folglich wird der steuermindernde Umstand nicht berücksichtigt (VGr, 10. September 2020, SB.2020.00046, E. 3.4.3; Richner et al., Kommentar zum DBG, Art. 130 N. 42; Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 139 N. 61).

E. 3.1

Die Pflichtigen rügen vor Verwaltungsgericht eine Rechtsverletzung aufgrund falscher Anwendung der Art. 21 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 DBG sowie § 21 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 StG. Der Eigenmietwert für die Liegenschaft sei bei richtiger Rechtsanwendung auf Fr. 0.- festzusetzen.

E. 3.1.1

Die Pflichtigen bringen vor, das blosses Zuwarten mit einer Sanierung oder einem Neubau könne nicht zu einer Eigenmietwertbesteuerung unmittelbar nach Eigentumsübertragung führen. Diesbezüglich weisen sie darauf hin, dass kein Eigengebrauch im Sinn des Konzepts der Eigenmietwertbesteuerung vorliege, wenn die Nutzung aus äusseren Gründen unterbleibe, sei es, weil sich kein Mieter finde, die Liegenschaft zum Verkauf bestimmt oder weil sie nur teilweise nutzbar sei. Gemäss Vorbringen der Pflichtigen sei einzig die Frage entscheidend, ob die Liegenschaft objektiv nutzbar sei. Diesbezüglich wenden die Pflichtigen ein, dass objektive, äussere Umstände vorlägen, die eine uneingeschränkte Nutzung der Liegenschaft ausschliessen würden, was die Besteuerung des Eigenmietwerts entfallen lasse. Wie schon im vorinstanzlichen Verfahren bringen die Pflichtigen vor, dass die Heizanlage in der Liegenschaft bereits in der Steuerperiode 2022 defekt gewesen sei. Die Pflichtigen wollen den geltend gemachten Defekt der Heizung mit einem Schreiben vom 8. April 2024 über die Heizungskontrolle vom 4. April 2024 durch einen Sanitär- und Wärmetechniker belegen. Gemäss diesem sei die Brennkammer des Ölheizofens rostig und habe eine feuchte Stelle. Der Brenner sei defekt und die Steuerung reagiere auf die Einstellwerte nicht mehr. Der Heizdruck sei abgefallen und die Expansion solle ersetzt werden. Die Anlage sei nicht mehr reparierbar und müsse ersetzt werden. Da die Heizungsanlage in der streitgegenständlichen Liegenschaft erstmals im Jahr 1991 in Betrieb genommen worden sei, müsse aufgrund der behaupteten durchschnittlichen Lebensdauer einer Ölheizung von 15–20 Jahren im Zweifelsfall davon ausgegangen werden, dass sie im Jahr 2022 nicht mehr funktionsfähig gewesen sei. Zwar liesse sich aus dem Schreiben vom

8. April 2024 nicht auf ein exaktes Datum schliessen, ab welchem die Heizung defekt gewesen sei. Gleichwohl könne dies als Indiz gewertet werden, dass die Heizung schon weit vor dem 4. April 2024 – konkret schon in der Steuerperiode 2022 – nicht mehr funktionstüchtig gewesen sei. Die Heizung sei weder vor dem Verkauf bzw. der Eigentumsübertragung noch danach unterhalten worden. Darüber hinaus liege eine fehlende Bewohnbarkeit der Liegenschaft vor. Um die fehlende Bewohnbarkeit zu belegen, verweisen die Pflichtigen auf die von ihnen bereits vor den Vorinstanzen vorgebrachte Fotodokumentation betreffend den Innenausbau der Liegenschaft. Zudem bringen sie vor, der Voreigentümer sei ein starker Raucher gewesen. Aus diesen Gründen stellen sich die Pflichtigen auf den Standpunkt, die Liegenschaft sei im Jahr 2022 nicht nutz- bzw. vermietbar gewesen. Es sei schon damals aufgrund des vernachlässigten Unterhalts und der geruchlichen Altlasten eine Grundrenovation notwendig gewesen. Unter diesen Gesichtspunkten sei die streitbetreffene Liegenschaft im Jahr 2022 – selbst wenn die Heizung als funktionstüchtig erachtet werde – als nicht nutzbar zu betrachten.

E. 3.1.2

In Bezug auf die gerügte Rechtsverletzung von Art. 21 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 DBG sowie § 21 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 StG können die Pflichtigen nicht gehört werden. Wie die Vorinstanz zu Recht festgehalten hat, bewohnten zwar die Pflichtigen die streitgegenständliche Liegenschaft nicht, doch sie hielten sich diese zum jederzeitigen Eigengebrauch zur Verfügung, was der Eigennutzung gleichzustellen ist. Die Vorbringen der Pflichtigen, wonach die Heizung (und damit verbunden die Warmwasseraufbereitung) in der Steuerperiode 2022 defekt und die Liegenschaft aufgrund starker Vernachlässigung unbewohnbar gewesen wäre, überzeugen aus folgenden Gründen nicht: Wie die Vorinstanz richtig ausgeführt hat, steht es grundsätzlich ausser Frage, dass eine gänzlich defekte Heizung einen objektiven äusseren Umstand darstellt, der einer Nutzung entgegenstehen kann. Weist die Heizungsanlage (und damit verbunden die Warmwasseraufbereitung) aber nur gewisse Mängel auf, kann dies gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht zum Ergebnis führen, dass eine objektive Unbewohnbarkeit der Liegenschaft vorliegt (vgl. BGr, 5. März 2024, 9C_745/2023, E. 2.4.2). Dessen ungeachtet, vermögen es die Pflichtigen ohnehin nicht, zu beweisen, dass die Heizungsanlage bereits in der Steuerperiode 2022 defekt war. Wie die Vorinstanz zutreffend festhält, ist der Defekt der Heizungsanlage erst ab dem 4. April 2024 nachgewiesen. In den Akten findet sich kein Beweis, ob die Heizungsanlage bereits in der streitbetreffenen Steuerperiode defekt war. Auch die Behauptung der Pflichtigen, wonach die im Jahr 1991 in Betrieb genommene Heizungsanlage bereits aufgrund der durchschnittlichen Lebensdauer einer Ölheizung (15–20 Jahre) im Jahr 2022 als funktionsunfähig betrachtet werden müsse, ist weder belegt noch stichhaltig. Es steht nämlich ausser Zweifel, dass die Liegenschaft bis und mit 2020 bewohnt war und der Umzug des Voreigentümers im Verlauf des Jahres 2021 erfolgte. Bis dahin dürfte die Heizung noch funktionstüchtig gewesen sein. Genauso unbelegt bleibt die Behauptung der Pflichtigen, wonach die Heizung weder vor dem Verkauf bzw. der Eigentumsübertrag noch danach unterhalten worden sei. Auch in Bezug auf die Vorbringen, wonach die Liegenschaft stark vernachlässigt und unbewohnbar sei, wodurch eine Nutzung unmöglich erscheine, kann den Pflichtigen nicht gefolgt werden. Wie die Vorinstanz bereits zutreffend festgehalten hat, ist aus der eingereichten Fotodokumentation weder eine starke Vernachlässigung noch eine Unbewohnbarkeit der Liegenschaft ersichtlich. So sind im Eingangsbereich, bei den Einbauschränken, bei der Terrassentür, in der Küche, im Zimmer mit dem Podium und im Badezimmer keine grösseren Beschädigungen oder Defekte

ersichtlich, die auf eine Unbewohnbarkeit schliessen lassen. Einzig in einem Zimmer ist zumindest ein Renovationsbedarf ersichtlich, der jedoch kein Ausmass aufweist, dass von einer eigentlichen Unbewohnbarkeit auszugehen wäre. Auch die behaupteten geruchlichen Altlasten vermögen keine Unbewohnbarkeit der Liegenschaft zu beweisen. Demnach konnten die Pflichtigen für die streitbetroffene Steuerperiode 2022 weder einen Heizungsdefekt noch die Unbewohnbarkeit der Liegenschaft beweisen. Der Vorinstanz ist deshalb beizupflichten, wenn sie davon ausgegangen ist, dass die Liegenschaft in der betreffenden Periode benutzbar gewesen sei.

E. 3.2

Die Liegenschaft der Pflichtigen unterliegt der Eigenmietwertbesteuerung, weil sie sich die Liegenschaft für eine Sanierung oder einen Umbau verfügbar halten. Dies ist auch der Grund für die Nichtbenutzung der Liegenschaft und nicht etwa der geltend gemachte Defekt der Heizung (verbunden mit der Warmwasseraufbereitung) und die geltend gemachte Unbewohnbarkeit. Dies ist in keiner Weise zu beanstanden. Es liegt in der freien Entscheidungsbefugnis der Pflichtigen, über die Verwendung ihrer Liegenschaft zu bestimmen. Dass die Pflichtigen die Liegenschaft mit ihrer Nutzungsmöglichkeit nicht dauernd ausschöpfen, spielt, wie bereits dargelegt, keine Rolle. Die Liegenschaft unterläge namentlich dann nicht der Eigenmietwertbesteuerung, wenn sie tatsächlich vollständig umgebaut bzw. saniert würde oder die Pflichtigen ernsthafte Vermietungsbemühungen belegen könnten (siehe E. 2.1 hiervor). Für die Steuerperiode 2022 konnten derartige Belege durch die Pflichtigen nicht beigebracht werden, weshalb die Vorinstanz zu Recht davon ausging, dass die Liegenschaft der Pflichtigen jederzeit zum Eigengebrauch zur Verfügung stand.

E. 3.3.1

Unabhängig von der Frage der Nutzbarkeit der streitbetroffenen Liegenschaft rügen die Pflichtigen schliesslich vor Verwaltungsgericht erstmals auch die Verletzung des Grundsatzes der Gleichbehandlung in Steuersachen (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]; Art. 125 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Zürich vom 27. Februar 2005 [KV]). Die Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes erblicken die Pflichtigen darin, dass die hier angefochtene Eigenmietwertbewertung für die Steuerperiode 2022 nicht im Einklang mit der publizierten Praxis des kantonalen Steueramts gemäss Praxishinweis vom 19. Juli 2012 betreffend "Eigenmietwert - Beginn der Eigenmietwertbesteuerung bei zeitlicher Differenz zwischen Handänderung und Bezug" (ZStB-Nr. 21.5) stehe.

E. 3.3.2

Die Steuerverwaltung erlässt sogenannte Praxishinweise zwecks einheitlicher und rechtsgleicher Gesetzesanwendung (BGE 146 II 359 E. 5.3; BGE 141 II 199 E. 5.5). Diese vereinfachen und rationalisieren die Verwaltungspraxis und erhöhen deren Kohärenz, Kontinuität, Voraussehbarkeit und Kontrolle (Michael Beusch/Arthur Brunner, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 102 DBG N. 9). Genau gleich verhält es sich mit dem Praxishinweis, den die Beschwerdeführenden vorliegend heranziehen. Dieser konkretisiert die gesetzlichen Bestimmungen zum Eigenmietwert und bezweckt gerade die Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen in Bezug auf die Eigenmietwertbesteuerung. Die Pflichtigen vermögen nicht aufzuzeigen, inwiefern die Eigenmietwertbesteuerung nicht der publizierten Praxis entspricht oder andere

Steuerpflichtige anders behandelt würden. Vielmehr konnte nach dem Gesagten dargelegt werden, dass der Beschwerdegegner in Anwendung der entsprechenden gesetzlichen Grundlagen zu Recht den Eigenmietwert für die streitbetroffene Liegenschaft besteuern durfte. Den Pflichtigen kann daher nicht gefolgt werden, wenn sie darin eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes sehen.

E. 3.4

Zusammengefasst halten sich die Pflichtigen die benutzbare Liegenschaft jederzeit zur Umsetzung ihrer baulichen Vorstellungen verfügbar, weshalb ein Eigenmietwert zu besteuern ist. In diesem Punkt ist der hier angefochtene Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 23. Januar 2025 zu stützen und die Beschwerde entsprechend abzuweisen.

E. 4.1

Die Pflichtigen rügen eine Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV). Sie hätten bereits im vorinstanzlichen Verfahren vorgebracht, dass der Eigenmietwertberechnung eine übersetzte Marktmiete zugrunde liege. Auf das entsprechende Vorbringen sei die Vorinstanz nicht eingegangen.

E. 4.2

Gemäss Art. 29 Abs. 2 BV haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtsstellung betroffenen Person auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Der Begründungspflicht genügt bereits, wenn die Behörde sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränkt. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person sich über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 143 III 65 E. 5.2; BGE 141 V 557 E. 3.2.1 [jeweils mit Hinweisen]; VGr, 25. September 2024, SR.2024.00011 und SR.2024.00012, E. 1.4.2 mit Hinweisen). Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinn einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 147 IV 340 E. 4.11.3; BGE 142 II 218 E. 2.8.1; BGE 137 I 195 E. 2.3.2; BGE 133 I 201 E. 2.2).

E. 4.3

Bereits im vorinstanzlichen Verfahren haben die Pflichtigen gerügt, dass der durch das kantonale Steueramt festgesetzte Eigenmietwert zu hoch berechnet wäre und einer Reduktion bedürfe. Diesbezüglich haben sie einen Eventualantrag gestellt, wonach die Angelegenheit zwecks Ermittlung eines reduzierten Eigenmietwerts an das kantonale

Steueramt zurückzuweisen wäre. Auf dieses Vorbringen und diesen Antrag ist die Vorinstanz im hier angefochtenen Entscheid nicht eingegangen. Aufgrund der auf die Rechtskontrolle beschränkten Kognition kann die Gehörsverletzung im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht geheilt werden (E. 1.2 f. hiervor). Folgerichtig ist die Sache zur Prüfung der Höhe des Eigenmietwerts an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 4.4

Entsprechend ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen, der angefochtene Entscheid des Steuerrekursgerichts aufzuheben und die Sache zur Überprüfung der Höhe des Eigenmietwerts an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 5

Nach § 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG sind die Gerichtskosten der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Ein Rückweisungsentscheid zu erneuter Entscheidung mit offenem Ausgang gilt grundsätzlich als Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (BGE 141 V 281 E. 11.1; BGr, 29. November 2023, 9C_490/2023, E. 6). Die Beschwerdeführenden sind vorliegend in Bezug auf die Frage, ob ein Eigenmietwert geschuldet wird, unterlegen (E. 3 hiervor); indes sind sie betreffend die Rückweisung an die Vorinstanz zur Überprüfung der Höhe des Eigenmietwerts als obsiegend zu betrachten (E. 4 hiervor). Es rechtfertigt sich daher, die Gerichtskosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Weil die Pflichtigen nicht überwiegend obsiegen, ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG; vgl. VGr, 25. September 2024, SB.2024.00046, E. 5).

E. 6

Letztinstanzliche kantonale Rückweisungsentscheide, die der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen, sind grundsätzlich als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) zu qualifizieren (BGE 134 II 124 E. 1.3). Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutmachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b). Verbleibt der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr und dient die Rückweisung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten, werden Rückweisungsentscheide nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Endentscheide behandelt (BGE 134 II 124 E. 1.3).

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