



**Fall-Nr.:** I/1-2020/178 und 179  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 08.04.2022  
**Entscheiddatum:** 26.04.2021

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 26.April 2021**

**Art. 34 Abs. 1 lit. b StG (sGS 811.1), Art. 7 Abs. 1 StHG (SR 642.14), Art. 21 lit. b DBG (SR 642.11). Der Ehemann war im Steuerjahr 2018 Eigentümer zweier Liegenschaften. Die Steuerbehörde hat zu Recht für beide Liegenschaften, soweit diese nicht vermietet waren, einen Eigenmietwert besteuert. Namentlich standen den Steuerpflichtigen die Wohnung, welche sie gemäss eigenen Angaben nicht mehr genutzt hätten, während der der Steuerperiode zum Gebrauch zur Verfügung. Den geltend gemachten Verkaufsbemühungen fehlt es an der Ernsthaftigkeit (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 26. April 2021, I/1-2020/178, 179). Gegen diesen Entscheid wurde beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben. Das Verwaltungsgericht hat die Beschwerde zufolge Rückzugs mit Entscheid vom 8. Juni 2021 abgeschrieben (B 2021/117 und 119)**

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher, a.o.  
Gerichtsschreiberin Nadia Fiechter

X und Y, Rekurrenten und Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteteiligte,

betreffend



Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2018) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2018)

### Sachverhalt:

A.- Im Steuerjahr 2018 war der mit Y verheiratete X Eigentümer von zwei Liegenschaften, und zwar in A (D-Strasse 00) und B (C, Grundstück-Nr. 0000). Die Gewerbeliegenschaft C in B mit Büro, Werkstatt und Lager hatte er im Oktober 2016 gekauft und einen Teil (Gewerbe und Lager) selbst genutzt. Gemäss Bauanzeige der Bauverwaltung von B vom 11. September 2018 sollte dort unter anderem Produktions- in Wohnraum umgenutzt werden. Auf dem Grundstück in A steht ein Mehrfamilienhaus mit insgesamt vier Wohneinheiten, einer Garage und einem Vereinslokal. Der Grundstückschätzung vom 12. April 2017 entsprechend nutzten X und Y eine Wohnung, die Garage und das Vereinslokal selbst. Die anderen drei Wohnungen waren vermietet. Die Liegenschaft in A wurde am 1. Juni 2019 verkauft.

B.- In der Steuererklärung 2018 deklarierten die Eheleute bei den Einkünften unter anderem Fr. 50'732.– als Ertrag aus Liegenschaften. Dieser Betrag setzte sich zusammen aus dem Eigenmietwert von Fr. 8'400.– für die Nutzung verschiedener Räumlichkeiten im Mehrfamilienhaus in A, den durch die Vermietung der Wohnungen in A erzielten Einnahmen von Fr. 21'624.– und den Einnahmen aufgrund der Vermietung eines Teils der Liegenschaft C in B von Fr. 20'708.–. Im Veranlagungsverfahren wurde der Ertrag aus Liegenschaften von der Deklaration abweichend auf insgesamt Fr. 60'938.– festgesetzt, und zwar Fr. 30'402.– für die Liegenschaft in B und Fr. 30'536.– für diejenige in A.

C.- Gegen die Veranlagungsverfügungen zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2018 und zur direkten Bundessteuer 2018 vom 1. April 2020 erhoben X und Y am 27. April 2020 Einsprache. Diese richtete sich gegen die Veranlagung des Ertrags aus Liegenschaften. Sie beantragten, den Eigenmietwert nur für eine der beiden Liegenschaften anzurechnen, und nicht für beide. Zusätzlich verlangten die Steuerpflichtigen, den Wert eines weiteren (landwirtschaftlichen) Grundstücks in A



beim Vermögen von Fr. 105'000.– auf höchstens Fr. 15'000.– zu reduzieren. Mit Entscheiden vom 20. August 2020 wurden die Einsprachen teilweise gutgeheissen. Die Gutheissung betraf den Wert der Liegenschaft Nr. 0000 in A, welcher von Fr. 105'000.– auf Fr. 10'000.– reduziert wurde. Im Übrigen wurde das steuerbare Einkommen von Fr. 69'900.– (satzbestimmendes Einkommen: Fr. 69'900.–) bestätigt und daran festgehalten, dass der Eigenmietwert beider durch die Steuerpflichtigen genutzten und zur Verfügung gehaltenen Wohnungen und Gebäudeflächen steuerlich zu erfassen sei.

D.- Gegen die Einspracheentscheide vom 20. August 2020 erhoben die Eheleute, vertreten durch den Ehemann, am 11. September 2020 (Datum der Postaufgabe) Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie stellten den Antrag, ein Eigenmietwert nur für eine der beiden, während der Steuerperiode eigenen Liegenschaften anzurechnen, und zwar für die Liegenschaft in B. Diese hätten sie auch tatsächlich genutzt. Die Vorinstanz beantragte in der Vernehmlassung vom 19. November 2020 die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 und der direkten Bundessteuer 2018. Hierbei handelt es sich um verschiedene Steuern, welche verschiedenen Gemeinwesen zufließen und welche Gegenstand getrennter Veranlagungen und Verfahren sind. Dies bedeutet, dass zwei Entscheide zu fällen sind, die in einem einzigen Dokument enthalten sein können – der eine für die Kantons- und Gemeindesteuern und der andere für die direkte Bundessteuer – mit getrennten Begründungen, wobei Verweisungen zulässig sind, und eigenen Rechtssprüchen (Dispositiven) oder zumindest einem Rechtsspruch, der die beiden Steuern ausdrücklich auseinanderhält (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114). Dementsprechend werden der Rekurs und die Beschwerde in einem einzigen Dokument behandelt und die Steuern im gemeinsamen Rechtsspruch



auseinandergehalten. Spätere höchstrichterliche Differenzierungen bezüglich Form und Inhalt von Entscheiden (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 und 142 II 293 E. 1.2) haben an der Zulässigkeit dieser Vorgehensweise nichts geändert.

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 11. September 2020 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

3.- Die Rekurrenten und Beschwerdeführer beantragen, für die Liegenschaft in A keinen Eigenmietwert anzurechnen. In den übrigen Punkten wurden die Einspracheentscheide nicht angefochten, weshalb es insbesondere auch bezüglich des veranlagten Eigenmietwerts hinsichtlich der Liegenschaft in B sein Bewenden hat. Namentlich besteht kein Anlass, die entsprechende Veranlagung von Amtes wegen abzuändern.

4.- Umstritten und damit Verfahrensgegenstand ist, ob die Voraussetzungen der Eigenmietwertbesteuerung für selbstgenutzte Räumlichkeiten der Liegenschaft in A erfüllt sind. Die Rekurrenten und Beschwerdeführer brachten vor, sie hätten die (ehemals selbst genutzte) Wohnung im Dachgeschoss nach dem Umzug nach B anfangs 2018 vermieten und die gesamte Liegenschaft verkaufen wollen. Eine Immobilienfirma sei mit dem Verkauf der Liegenschaft beauftragt worden. Die Verkaufsabsicht habe dazu geführt, dass ihre Wohnung nicht mehr habe vermietet werden können. Verschiedene Kaufinteressenten hätten sich gemeldet; die Liegenschaft mit dem Mehrfamilienhaus habe per 1. Juni 2019 verkauft werden können. Die Vorinstanz hielt dem entgegen, mangels nachgewiesener Vermietbemühungen hinsichtlich der selbst genutzten Wohnung und Abmeldung in A



am 5. Mai 2020 sei davon auszugehen, dass die Wohnung in A mindestens bis zum Verkauf der Liegenschaft genutzt worden sei oder zur Verfügung gestanden habe.

a) Der Mietwert von Grundstücken bzw. Liegenschaften ist steuerbar, soweit diese dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (vgl. Art. 34 Abs. 1 lit. b StG; Art. 7 Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes [SR 642.14, abgekürzt: StHG]; Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG). Ein Eigengebrauch liegt dann nicht (mehr) vor, wenn das Objekt leer steht, weil es zu marktüblichen Konditionen nicht vermietet werden kann oder verkauft werden soll, trotz ernsthafter Bemühungen aber kein Käufer gefunden wird. Der Mietwert wird andererseits dann als Eigengebrauch voll angerechnet, wenn das Haus oder die Wohnung überhaupt nicht oder nur zeitweise benützt wird, objektiv betrachtet aber ganzjährig und vollumfänglich benutzt werden könnte. Subjektive Gründe für eine beschränkte Nutzung sind unbeachtlich. Dies gilt namentlich für Zweitwohnungen. Für ein ganz oder teilweise (räumlich oder zeitlich) unbewohnbares Wohnobjekt muss der Eigentümer keinen oder nur einen verhältnismässig reduzierten Eigenmietwert versteuern (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II. Teil N 473; SGE 2010 Nr. 9 und 1996 Nr. 26).

Im Steuerrecht trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen, während den Steuerpflichtigen die Beweislast trifft für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern. Aufgrund dieser Beweislastverteilung kann die Steuerbehörde steuermindernde Tatsachen, wofür der Pflichtige den Nachweis nicht erbringt, ohne weitere Abklärungen unberücksichtigt lassen. Das pflichtgemässe Ermessen tritt in einem solchen Fall nicht anstelle der Beweisführungspflicht des Steuerpflichtigen (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Teil N 23 f.; SGE 1996 Nr. 26, 2010 Nr. 23 und 32).

b) Die Rekurrenten und Beschwerdeführer machen geltend, dass die Wohnung in A seit "ungefähr Mitte 2017" leer stehe und unmöbliert sei und sie seit "Anfang 2018" in der Wohnung in B wohnen würden. Dass ihre Schriften erst per 5. Mai 2020 und damit zwei Jahre nach der Wohnsitznahme in B am neuen Wohnort deponiert worden seien, habe damit zu tun, dass die Umnutzung des ersten Obergeschosses in eine Wohnung nie formell bewilligt worden sei. Ihre Wohnung in A hätten sie trotz ernsthafter



Bemühungen aufgrund der Absicht, die gesamte Liegenschaft zu verkaufen, nicht vermieten können. Um zu belegen, dass die Wohnung in A im Jahr 2018 nicht mehr genutzt worden sei, reichten sie die Stromrechnungen für das Jahr 2018 und die Vorjahre ein. Daraus folgerten sie, dass sich der Stromverbrauch zumindest reduziert habe. Ob die Steuerpflichtigen die Wohnung im Steuerjahr 2018 tatsächlich (teilweise) bewohnten, ist jedoch nicht massgeblich. Der Eigenmietwert wird auch dann besteuert, wenn ihnen die Wohnung im Dachgeschoss im Steuerjahr 2018 zum Gebrauch zur Verfügung stand. Wie es sich damit verhält, ist im Folgenden zu prüfen.

c) Die Rekurrenten und Beschwerdeführer bringen vor, die ehemals selbst genutzte Wohnung im Dachgeschoss in A sei zur Vermietung auf der Plattform "newhome" inseriert worden. Belege wurden dazu keine eingereicht. Auf zusätzliche eigene Bemühungen, wie Besichtigungen, Gespräche mit Mietinteressenten, die Aufschaltung weiterer Inserate oder die Beauftragung von Mäklern, wurde nicht hingewiesen. Am 24. Mai 2018 schloss der Rekurrent und Beschwerdeführer einen Maklervertrag ab im Zusammenhang mit dem beabsichtigten Verkauf der Liegenschaft in A (act. 7/3). Aus der Verkaufsdokumentation des Immobilienmaklers, die im Juli 2018 ein erstes Mal und im August 2018 mit einem tieferen Verkaufspreis ein zweites Mal versandt wurde, geht hervor, dass die 3 Zimmer Wohnung und die Gewerbe- und Freizeiträume vom Eigentümer selbst genutzt werden. Auf den Verkaufsfotos ist die Wohnung zudem noch voll möbliert (Stand Mai 2018; act. 10/I/1.20, 7/4 S. 6 und 7). Ob es sich hierbei um aktuelle Fotos handelt, ist nicht klar, weshalb der Nachweis, dass die Wohnung leer gestanden habe, nicht erbracht ist. Selbst wenn die Wohnung in der fraglichen Zeit unmöbliert gewesen wäre, hätte die Wohnung mit wenig Aufwand rasch bewohnbar gemacht werden können. Auf der anderen Seite hätten bei einer noch bestehenden Möblierung Spesen für eine externe Zwischenlagerung vermieden werden können, was ebenfalls einen zusätzlichen Nutzen für die Eigentümer darstellt (vgl. BGE 75 I 246 E. 2). Der Frage der Möblierung der Wohnung kommt für die Beantwortung der entscheidenden Frage, ob die Wohnung den Rekurrenten und Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2018 zumindest zur Verfügung gestanden hat, keine entscheidende Bedeutung zu, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist. Dasselbe gilt für die eingereichten Stromrechnungen (act. 7/2), welche für Zeit vom 1. April 2018 bis 31. März 2019 im Vergleich zu den Vorjahren (Fr. 839.58 [1. April 2017 bis 31. März 2018], Fr. 1'066.53 [1. April 2016 bis 31. März 2017], Fr. 1'188.89 [1. April 2015 bis



31. März 2016] und Fr. 1'148.18 [1. April 2014 bis 31. März 2015]) mit Fr. 612.17 zwar einen geringeren Verbrauch ausweisen. Das Ausmass der Stromeinsparung ist indessen nicht derart frappant, dass daraus geschlossen werden könnte, dass die Wohnung im Dachgeschoss im Jahr 2018 nicht mehr genutzt worden sei. Dass der Stromverbrauch für die Wohnung im Dachgeschoss offenbar seit 2017 nicht mehr separat ausgewiesen wurde, lässt an der Zuverlässigkeit der Vergleichsrechnung der Rekurrenten und Beschwerdeführer zudem erheblich zweifeln (vgl. act. 5 S. 2). Aus der E-Mail-Korrespondenz mit dem Immobilienmakler ergibt sich im Weiteren, dass es für diesen mindestens bis im Juni 2018 unklar war, ob das Vereinslokal und die Parkplätze vor dem Verkauf überhaupt vermietet werden sollen. Am 19. Juni 2018 hielt der Immobilienvermarkter dafür, dass es für den Verkauf der Liegenschaft "super" wäre, wenn das Haus in A voll vermietet wäre, und zwar inklusive Vereinslokal im Untergeschoss, Carport und Autoabstellplätze. Bei einer Vollvermietung ergebe sich eine Bruttorendite von 6,3 %, was für den Markt in A üblich sei (act. 7/4 S. 8). Der beauftragte Immobilienvermarkter doppelte am 4. Oktober 2018 nach und empfahl dringend die Vermietung möglichst aller Einheiten (act. 7/3). Zwei Wohnungen, welche ab dem 1. November 2018 leer standen, wurden innert eines bzw. dreier Monate, und damit sehr rasch, wieder vermietet. Die Begründung, dass aufgrund des geplanten Verkaufs der Liegenschaft für die Wohnung der Rekurrenten und Beschwerdeführer im Dachgeschoss während der ganzen Steuerperiode keine Mieter hätten gefunden werden können, überzeugt deshalb nicht. Zu berücksichtigen ist auch, dass das Haus als Anlageobjekt angepriesen wurde, weshalb es im Hinblick auf eine bessere Bruttorendite mit dem Immobilienvermarkter umso wichtiger gewesen wäre, wenn alle Einheiten vermietet gewesen wären. Unter diesen Umständen fehlt es an der Ernsthaftigkeit der Vermietungsbemühungen für die Wohnung im Dachgeschoss, und zwar während des gesamten Jahres, weshalb sich die Frage nach einer aus zeitlichen Gründen anteilmässigen Eigenmietwertbesteuerung nicht stellt. Die Wohnung im Dachgeschoss, das Vereinslokal und die Garage standen den Rekurrenten und Beschwerdeführern somit während des gesamten Steuerjahrs 2018 zur Verfügung. Insbesondere wäre ihnen damit möglich gewesen, dort sofort wieder einzuziehen, wenn Ihnen eine Umnutzung von Produktionsraum in Wohnraum in der Liegenschaft in B nicht bewilligt worden wäre. Das entsprechende Verfahren war im Jahr 2018 jedenfalls noch nicht abgeschlossen. Zudem wurde die amtliche Post an die Adresse in



## St.Galler Gerichte

A geschickt, von wo sich die Eheleute erst im Mai 2020 nach B abgemeldet hatten. Schliesslich haben sie am 3. September 2019 beim Ausfüllen der Steuererklärung selbst einen Eigenmietwert für die Liegenschaft in A angegeben (act. 10/I/1.46). Eine solche Deklaration spricht ebenfalls dafür, dass die Wohnung im Dachgeschoss entweder genutzt oder sich zur Verfügung gehalten wurde.

d) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Wohnung in A den Rekurrenten und Beschwerdeführern im Dachgeschoss während der Steuerperiode 2018 zum Gebrauch zur Verfügung stand, sodass sie sie jederzeit nutzen konnten. Die Ernsthaftigkeit der Vermietungsbemühungen ist nicht nachgewiesen. Die Eigenmietwertbesteuerung auch hinsichtlich eines Teils der Liegenschaft in A ist deshalb nicht zu beanstanden. Die Vorinstanz hat die Reduktion von 30% für die Eigennutzung des steuerlich erfassten Eigenmietwerts für die Räumlichkeiten in A berücksichtigt. Die Rekurrenten und Beschwerdeführer haben gegen die Festsetzung der Höhe des Eigenmietwerts zu Recht keine Einwände erhoben. Dementsprechend sind der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen.

5.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens den Rekurrenten und Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP und Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidegebühr von je Fr. 600.– erscheint angemessen (Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die beiden Kostenvorschüsse zu je Fr. 600.– (insgesamt Fr. 1'200.–) sind damit zu verrechnen.

### **Entscheid:**

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

3.



Die Rekurrenten und Beschwerdeführer haben die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens von je Fr. 600.– (Entscheidgebühren) zu bezahlen, unter Verrechnung der beiden Kostenvorschüsse in gleicher Höhe.