



**Fall-Nr.:** I/1-2020/214 und 215  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 01.09.2021  
**Entscheiddatum:** 17.06.2021

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 17. Juni 2021**

**Art. 34 Abs. 1 lit. b StG (sGS 811.1), Art. 7 Abs. 1 StHG (SR 642.14), Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG (SR 642.11). Die Eltern zogen im Herbst in eine Mietwohnung. Sie blieben Eigentümer des zuvor bewohnten Eigenheims und erlaubten den Kindern, dieses während den restlichen Monaten des Jahres und darüber hinaus unentgeltlich zu benutzen, was den Eltern Eigennutzung angerechnet wird. Für die Bemessung des Mietwerts ist nicht entscheidend, ob die Kinder nur Teile des Einfamilienhauses benutzt haben. Wenn das Einfamilienhaus objektiv betrachtet ganzjährig und vollumfänglich benutzt werden könnte, wird der nach dem Marktwert bemessene Mietwert als Eigengebrauch voll angerechnet (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 17. Juni 2021, I/1-2020/214 und 215).**

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher, a.o.  
Gerichtsschreiber Oliver Schneider

A und B, Rekurrenten und Beschwerdeführer,

vertreten durch A,

gegen

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

und

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

betreffend



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

### Sachverhalt:

A.- Im Steuerjahr 2018 waren die Eheleute A und B Eigentümer einer Liegenschaft in Z. Sie bewohnten das dortige Einfamilienhaus bis zum 30. September 2018 gemeinsam mit ihren drei Kindern. Auf den 1. Oktober 2018 zogen A und B nach St. Gallen in eine Wohnung an der Y-Strasse. Ab diesem Zeitpunkt wurde die Liegenschaft in Z nur noch von ihren Kindern bewohnt. Dabei sei durch die Kinder gemäss den Ausführungen der Steuerpflichtigen ein Schlafzimmer, das Badezimmer, die Toilette, die Küche, der Garten, das Wohnzimmer und die Garage genutzt worden. Wenn mehrere Kinder oder mehrere Personen im Haus gewesen seien, habe das zweite Kinderzimmer zum Matratzenlager umfunktioniert werden können. Zudem habe das Ehepaar im Keller des Hauses weiterhin verschiedene Gegenstände gelagert.

B.- In der Steuererklärung 2018 deklarierte das Ehepaar bei den Einkünften unter anderem Fr. 11'196.– als Ertrag aus Liegenschaften. Dieser Betrag setzte sich zusammen aus dem Eigenmietwert und der Fremdmiete. Die deklarierte Fremdmiete ergibt sich aus dem geschäftlichen Anteil der selbständigen Erwerbstätigkeit von A. Im Veranlagungsverfahren wurde der Ertrag aus Liegenschaften von der Deklaration abweichend auf insgesamt Fr. 18'531.– erhöht, und zwar Fr. 10'521.– aus Eigenmietwert für neun Monate (Selbstnutzung), Fr. 5'760.– aus Eigenmietwert für drei Monate (Nutzungsrecht der Kinder) und Fr. 2'250.– aus Fremdmiete.

C.- Gegen die Veranlagungsverfügungen zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2018 und zur direkten Bundessteuer 2018 vom 2. September 2020 erhoben A und B am 2. Oktober 2020 jeweils Einsprache. Diese richteten sich gegen die Veranlagung des Ertrags aus Liegenschaften. Sie beantragten, der Ertrag aus Liegenschaften sei entsprechend der reduzierten Nutzung des Einfamilienhauses ab dem 1. Oktober 2018 zu kürzen. Mit Entscheiden vom 15. Oktober 2020 wurden die Einsprachen



## St.Galler Gerichte

vollumfänglich abgewiesen und an der Berechnung der Veranlagungsverfügungen festgehalten.

D.- Gegen die Einspracheentscheide vom 15. Oktober 2020 erhoben die Eheleute, vertreten durch den Ehemann, am 30. Oktober 2020 (Datum der persönlichen Abgabe) Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie stellten den Antrag, der Ertrag aus der Liegenschaft in Z sei für die Monate Oktober bis Dezember 2018 der reduzierten Nutzung des Einfamilienhauses entsprechend zu kürzen. Es sei von den Kindern ab dem 1. Oktober 2018 lediglich noch eines von sechs Zimmern benutzt worden. In den Einspracheentscheiden habe sich die Vorinstanz nicht oder zumindest nur ungenügend damit auseinandergesetzt. Die Vorinstanz beantragte in der Vernehmlassung vom 8. Dezember 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 vom 15. Oktober 2020 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 auseinandergelassen. 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 30. Oktober 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, die Einspracheentscheide vom 15. Oktober 2020 seien zur Neu Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Der Ertrag aus der im Jahr 2018 in ihrem Eigentum gestandenen Liegenschaft in Z sei ab dem 1. Oktober 2018 der reduzierten Nutzung entsprechend zu kürzen.

4.- Umstritten und damit Verfahrensgegenstand ist, wie der steuerbare Mietwert der Liegenschaft in Z ab dem 1. Oktober 2018 zu bemessen ist. Die Rekurrenten und Beschwerdeführer brachten vor, die Liegenschaft sei nach ihrem Auszug am 30. September 2018 nur noch teilweise benutzt worden. Ab dem 1. Oktober 2018 hätten ihre drei Kinder lediglich noch ein Schlafzimmer, das Bad, die Toilette, die Küche, den Garten sowie teilweise das Wohnzimmer benutzt. Wenn mehrere Kinder bzw. Personen im Haus gewesen seien, sei ein zweites Schlafzimmer zu einem Matratzenlager umfunktioniert worden. Zudem hätten sowohl die Kinder als auch das Ehepaar verschiedene Gegenstände im Keller und in der Garage gelagert. Die Kinder hätten für diese reduzierte Nutzung keinen Mietzins bezahlen müssen. Die Vorinstanz hielt dem entgegen, die Nutzung durch die Kinder stelle ein unentgeltliches Nutzungsrecht dar, womit der amtlich geschätzte Eigenmietwert zur Besteuerung gelange. Des Weiteren sei eine Reduktion wegen selbst bewohnten Eigenheims ab dem 1. Oktober 2018 nicht mehr möglich, weil die Steuerpflichtigen ihren Wohnsitz am 30. September 2018 nach St. Gallen verlegt hätten.



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). Er wird zum Marktwert bemessen, d.h. zu dem Betrag, den der Steuerpflichtige bei der Vermietung seines Grundstücks als Miete erzielen könnte. Der Marktwert entspricht dem mittleren Preis, zu dem Grundstücke gleicher oder ähnlicher Grösse, Lage und Beschaffenheit in der betreffenden Gegend vermietet werden (Art. 34 Abs. 2 StG). Ein Eigengebrauch liegt 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 (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II. Teil N 473; SGE 2010 Nr. 9 und 1996 Nr. 26).

b) Solange nicht eine Nutzniessung oder ein Wohnrecht grundbuchlich statuiert ist, stellt die unentgeltliche Überlassung eines Eigenheims an Familienmitglieder Eigennutzung des Grundeigentümers dar (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., II. Teil N 471). Vorliegend wurde die Liegenschaft ab dem 1. Oktober 2018 von den Kindern der Rekurrenten und Beschwerdeführer bewohnt, wofür kein Mietzins erhoben wurde. Dementsprechend ist für die Berechnung des steuerbaren Ertrags aus Liegenschaften auf den amtlich geschätzten Mietwert abzustützen.

c) Die Rekurrenten und Beschwerdeführer bringen vor, dass der Mietwert gekürzt werden soll, weil von ihren Kindern nur Teile des Wohnhauses benützt worden seien. Der Mietwert wird als Eigengebrauch jedoch 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 (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., II. Teil N 473). Eine andere Regelung besteht für die am Wohnsitz des Steuerpflichtigen selbstbenutzte Liegenschaft (Art. 34 Abs. 3 StG; Art. 21 Abs. 2 DBG). Diesbezüglich besteht die Möglichkeit eines Unternutzungsabzuges, sofern zu grosse Nutzungsmöglichkeiten objektiv vorliegen, subjektiv aufgrund der Verhältnisse der steuerpflichtigen Person aber nicht wahrgenommen werden. Der Unternutzungsabzug setzt im Wesentlichen voraus, dass



einzelne Räume aus Gründen, auf welche die steuerpflichtige Person nicht direkt Einfluss hat, tatsächlich dauernd nicht benützt werden. Darunter fallen beispielsweise Fälle, in denen selbstgenutzte Häuser aufgrund der familiären Entwicklung beim Steuerpflichtigen (bspw. Wegzug der Kinder oder Tod des Ehegatten) zu grosse Raumverhältnisse bieten, die den Bedürfnissen nicht mehr entsprechen. Wie der Gesetzeswortlaut deutlich zum Ausdruck bringt, steht der Unternutzungsabzug ausschliesslich für die am Wohnsitz des Steuerpflichtigen selbstbenutzte Liegenschaft offen. Zweit- oder Ferienliegenschaften sind davon ausgeschlossen (BGE 135 II 416 E. 2.5.1). Das Ehepaar ist am 30. September 2020 nach St. Gallen in eine Wohnung gezogen. Bei der Liegenschaft in Z handelte es sich somit ab diesem Zeitpunkt nicht mehr um die am Wohnsitz der Steuerpflichtigen selbstbenutzte Liegenschaft, weshalb keine Möglichkeit auf einen Unternutzungsabzug besteht. Entgegen der Auffassung der Rekurrenten und Beschwerdeführer ist die tatsächliche Nutzung der Liegenschaft in Z für die Bemessung des Mietwertes nicht ausschlaggebend. Massgebend ist einzig, ob das Haus objektiv betrachtet ganzjährig vollumfänglich hätte benutzt werden können. Dies kann ohne Weiteres bejaht werden. So haben die Kinder der Rekurrenten und Beschwerdeführer das Einfamilienhaus auch tatsächlich bewohnt.

Nach dem Gesagten kann sodann offenbleiben, welche Teile der Liegenschaft in Z ab dem 1. Oktober 2018 effektiv benutzt wurden, denn eine beschränkte Nutzung aus subjektiven Gründen hat keinen Einfluss auf die Bemessung des voll anzurechnenden Mietwerts als Eigengebrauch. Dass das Wohnhaus in den Monaten von Oktober bis Dezember 2018 aus objektiven Gründen nicht habe benutzt werden können, machen die Steuerpflichtigen zu Recht nicht geltend.

d) Zusammenfassend ergibt sich, dass das Haus in Z den Rekurrenten und Beschwerdeführern während der gesamten Steuerperiode 2018 zum Gebrauch zur Verfügung stand, und von deren Kindern auch in den Monaten von Oktober bis Dezember – zumindest teilweise – effektiv genutzt wurde. Es besteht weder bei den Kantons- und Gemeindesteuern noch bei der direkten Bundessteuer eine gesetzliche Grundlage, welche die Herabsetzung des Mietwerts aufgrund einer reduzierten Nutzung vorsehen würde. Die Bemessung der Mietwertbesteuerung ist deshalb nicht zu beanstanden. 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 Entscheidgebühr 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 haben die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 600.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.
4. Die Beschwerdeführer haben die Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 600.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.