



Fall-Nr.: B 2008/196
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 24.03.2009
Entscheiddatum: 24.03.2009

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 24. März 2009

Steuerrecht, Mietwert, Art. 34 Abs. 3 StG (sGS 811.1, Fassung gültig bis 31. Dezember 2006, nGS 36-91), Art. 14 Abs. 2 StV (sGS 811.11, Fassung gültig bis 31. Dezember 2005, nGS 37-13). Reduktion des Mietwertes für das vom Pflichtigen an seinem Wohnsitz dauernd selbst bewohnte Eigenheim. Bei einem Mehrfamilienhaus umfasst das Eigenheim auch die vom Pflichtigen genutzten Einzelzimmer, die von der Wohnung räumlich getrennt sind (Verwaltungsgericht, B 2008/196).

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter Dr. E. Oesch-Frischkopf, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

X. und Y.,

Beschwerdeführer,

beide vertreten durch R.,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Abteilung I/1, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,



Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2005)

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ X. ist zusammen mit A. je zur Hälfte Miteigentümer des Grundstücks Nr. ... in St. Gallen. Auf dem Grundstück .. steht das Mehrfamilienhaus Assek.-Nr. 000. Dieses weist im Erdgeschoss vier Einzelzimmer, im 1. und 2. Obergeschoss je eine 3 ½-Zimmer-Wohnung und im Dachgeschoss eine 4-Zimmer-Wohnung auf. Die 3 ½-Zimmer-Wohnung im 1. Obergeschoss wird von den Eheleuten X.-Y. bewohnt, während die Eheleute A. und B. in der 3 ½-Zimmer-Wohnung im 2. Obergeschoss wohnen. Die 4-Zimmer-Wohnung im 3. Obergeschoss ist vermietet. Die vier Einzelzimmer im Erdgeschoss werden je zur Hälfte von den beiden Miteigentümern bzw. deren Angehörigen genutzt. X. ist AHV-Rentner, während seine Ehefrau im Jahr 2005 als Angestellte bei der D. AG tätig war.

Mit Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 veranlagte das kantonale Steueramt die Eheleute X. für die Staats- und Gemeindesteuern 2005 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 42'500.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 229'000.--. Der Verkehrswert des Miteigentumsanteils von X. an der Liegenschaft wurde auf Fr. 266'000.-- festgesetzt. Vom amtlich geschätzten Mietwert von insgesamt



St.Galler Gerichte

Fr. 37'425.-- für die gesamte Liegenschaft wurde der Mietwert der Wohnung im Dachgeschoss von Fr. 10'800.-- abgerechnet. Vom Mietwert der selbstgenutzten Bereiche von Fr. 26'625.-- wurde ein Abzug von 20 % bzw. dem Maximum von Fr. 3'600.-- gewährt. Dies ergab einen Eigenmietwert von Fr. 11'513.-- für den halben Miteigentumsanteil. Hinzugerechnet wurde der Anteil von Fr. 4'950.-- an den Mieteinnahmen.

B./ Gegen den Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts erhoben die Pflichtigen durch ihren Sohn R. Rekurs mit dem Antrag, der Ertrag aus Eigennutzung und Vermietung sei auf Fr. 15'600.-- festzusetzen und die Steuerveranlagungen entsprechend abzuändern. Die Pflichtigen rügten, dass der Abzug von Fr. 3'600.-- für die Reduktion des Mietwertes anteilmässig auf beide Miteigentümer aufgeteilt worden sei. Soweit der Höchstbetrag beispielsweise unter gemeinsam besteuerten Ehegatten als gemeinschaftliche Eigentümer aufgeteilt werde, sei nichts dagegen einzuwenden. Wenn hingegen die Aufteilung wie im vorliegenden Fall unter zwei getrennt zu steuernden Miteigentümern erfolge, bedeute dies eine nicht nachvollziehbare Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen. Wirtschaftlich betrachtet sei der Pflichtige als Miteigentümer eines Mehrfamilienhauses dem Eigentümer einer Wohnung bzw. einem Stockwerkeigentümer oder dem Eigentümer eines Einfamilienhauses gleichzustellen. Es sei deshalb nicht einzusehen, weshalb der Miteigentümer eines Mehrfamilienhauses nicht wie der Eigentümer eines Einfamilienhauses in den Genuss der vollen Herabsetzung von 20 % kommen solle.

Die Verwaltungsrekurskommission hiess den Rekurs mit Entscheid vom 26. September 2008 teilweise gut, hob den Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 auf und veranlagte die Pflichtigen für 2005 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 42'200.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 229'000.--. Sie erwog, als Eigenheim gelte eine abgeschlossene Wohneinheit, sei es in der Form eines Hauses oder einer Wohnung als Teil eines Hauses. Für die Gewährung des maximalen Abzugs sei damit die Wohneinheit ausschlaggebend und nicht die allfällige Aufteilung in Miteigentumsanteile. Mit Blick auf den Zweck der Bestimmung sei es gerechtfertigt, den Abzug bis zum Maximum von Fr. 3'600.-- in jenen Fällen zu gewähren, in denen der Miteigentumsanteil das nicht aufgeteilte Recht umfasse, eine Wohnung zu nutzen. Sei die Berechtigung an einer Wohnung auf mehrere Eigentümer aufgeteilt, seien diese



St.Galler Gerichte

nicht je für sich betrachtet Eigentümer eines Eigenheims. Vielmehr stehe ihnen die maximale Herabsetzung nur gemeinsam, d.h. je anteilmässig zu. Diese Handhabung der Herabsetzung des steuerbaren Mietwertes führe nicht zu einer Bevorzugung nicht gemeinsam besteuerteter Miteigentümer einer Stockwerkeinheit, da deren Miteigentumsanteile nicht eine Wohneinheit, sondern nur einen Anteil daran umfassten und ihnen die maximale Herabsetzung dementsprechend ebenfalls nur anteilmässig zustehe. Während die 3 ½-Zimmer-Wohnungen je für sich eine abgrenzbare Wohneinheit bildeten, treffe dies für die vier Einzelzimmer im Erdgeschoss nicht zu. Vorab seien sie räumlich von den Wohnungen losgelöst. Zudem seien sie in der amtlichen Schätzung nicht aufgeteilt und einzeln den 3 ½-Zimmer-Wohnungen zugeschlagen, sondern als Einheit behandelt worden. Mithin sei nicht ersichtlich, ob die Zimmer in Grösse oder Ausbaustandard identisch seien oder ob es gerechtfertigt sei, sie den beiden Miteigentümern entsprechend der tatsächlichen Nutzung und nicht entsprechend ihrem Miteigentumsanteil je zur Hälfte zuzurechnen. Die im Rekurs geltend gemachte Nutzungsordnung habe sich damit in der Schätzung der einzelnen Zimmer nicht niedergeschlagen. Vom Bestand und der Ausgestaltung der Nutzungsordnung hänge jedoch ab, auf welche Weise die Werte der einzelnen Miteigentumsanteile geschätzt würden. Unter diesen Umständen sei es gerechtfertigt, die maximale Herabsetzung nicht auf den Mietwert des gesamten nicht vermieteten Teils der Liegenschaft, sondern auf den Mietwert der vom Rekurrenten bewohnten 3 ½-Zimmer-Wohnung von Fr. 10'800.-- zu beziehen. Damit reduziere sich das Nettoeinkommen gegenüber dem Einspracheentscheid um Fr. 288.-- und das steuerbare Einkommen sei von Fr. 42'589.-- um Fr. 294.-- auf Fr. 42'295.-- zu reduzieren.

C./ Mit Eingabe von R. vom 3. November 2008 erhoben X. und Y. Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Ertrag aus Eigennutzung sowie Vermietung sei auf Fr. 15'600.-- festzusetzen und die Steuerveranlagungen seien entsprechend abzuändern, eventualiter sei der Rekursentscheid aufzuheben und der Vorinstanz die Sache zur Neuurteilung zurückzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Die Beschwerdeführer machen geltend, hinsichtlich des Eigenmietwertabzuges sei die Differenzierung zwischen der 3 ½-Zimmer-Wohnung und den beiden Einzelzimmern im Erdgeschoss nicht gerechtfertigt. Genau wie die Wohnung im ersten Obergeschoss würden auch die zwei abschliessbaren Einzelzimmer im Erdgeschoss von ihnen allein



St.Galler Gerichte

bewohnt; eines diene als Gästezimmer und eines als Büro/Abstellraum. Den Einzelzimmern komme somit ebenfalls die für die maximale Reduktion des Eigenmietwerts massgebende Eigenheimqualität zu. Sie seien in Grösse und Ausbaustandard gleichwertig. Weiter rügen die Beschwerdeführer eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, da die Vorinstanz bezüglich des Eigenmietwertabzugs bei den einzelnen Zimmern über den Antrag des kantonalen Steueramts hinausgehe und ihren Entscheid mit einer neuen, nicht zu erwartenden Begründung versehen habe, ohne ihnen Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben zu haben.

Die Vorinstanz und das kantonale Steueramt beantragen in ihren Vernehmlassungen vom 25. November und 17. Dezember 2008 die Abweisung der Beschwerde.

Die Beschwerdeführer erhielten Gelegenheit, zu den Vernehmlassungen der Verfahrensbeteiligten Stellung zu nehmen. Sie taten dies mit Eingabe ihres Vertreters vom 2. Februar 2009 und hielten an ihren Anträgen fest.

Die weiteren von den Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge gemachten Ausführungen werden, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen dargelegt und gewürdigt.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Die Steuerpflichtigen sind zur Beschwerdeführung legitimiert, und ihre Eingabe entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 161 StG und Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2. Die Beschwerdeführer rügen eine Verletzung ihres rechtlichen Gehörs. Auf diese Rüge ist nicht näher einzutreten, da die Beschwerde materiell gutzuheissen ist (vgl. E. 3). Festzuhalten bleibt allerdings, dass die Vorinstanz nicht über die Anträge des Beschwerdegegners hinausgegangen ist, sondern den Liegenschaftsertrag von Fr. 16'463.-- gemäss Einspracheentscheid auf Fr. 16'103.-- reduzierte. Auch bewegte



sich die Begründung nicht ausserhalb derjenigen Sach- und Rechtsbereiche, die von einem sachkundigen Vertreter erwartet werden müssen.

3. Angefochten ist die Veranlagung 2005. Massgebend ist daher Art. 34 Abs. 3 StG in der bis 31. Dezember 2006 geltenden Fassung (nGS 36-91). Danach wird der Mietwert des Grundstückes, das der Steuerpflichtige an seinem Wohnsitz dauernd selbst bewohnt, angemessen herabgesetzt. Die Regierung regelt die Einzelheiten durch Verordnung. Nach Art. 14 Abs. 2 der Steuerverordnung (sGS 811.11, abgekürzt StV) in der vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2005 anwendbaren Fassung des zweiten Nachtrags vom 4. Dezember 2001 (nGS 37-13) wird der Mietwert des Eigenheims, das der Steuerpflichtige an seinem Wohnsitz dauernd selbst bewohnt, um 20 %, jedoch höchstens um Fr. 3'600.-- herabgesetzt.

3.1. Dem Wortlaut des Gesetzes und der Verordnung kann für die vorliegende Streitfrage keine Antwort entnommen werden. Beide Erlasse enthalten keine Regelungen über die Reduktion des Mietwertes von Wohnungen in Liegenschaften, welche im gemeinschaftlichen Eigentum stehen. Auch im Steuerbuch (StB) finden sich diesbezüglich keine genauen Vorschriften. In Ziff. 34 Nr. 1 StB wird lediglich festgehalten, die Mietwertherabsetzung betreffe nur das Eigenheim, das der steuerpflichtige Eigentümer oder Nutzniesser an seinem Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) tatsächlich selbst bewohne. Die Mietwerte von Zweitwohnungen, Ferienwohnungen sowie von vermieteten Objekten würden dagegen nicht herabgesetzt.

3.2. Zutreffend hielt die Vorinstanz fest, dass es sich beim Begriff "Eigenheim" um einen umgangssprachlichen Ausdruck handelt. Der Ordnungsgeber wollte damit zum Ausdruck bringen, dass die Reduktion des Eigenmietwertes nicht zwingend an eine bestimmte Rechtsform des selbstgenutzten Grundeigentums anknüpfen muss. Sodann legte die Vorinstanz richtig dar, dass die Wohneinheit ausschlaggebend ist und nicht die allfällige Aufteilung eines Grundstückes in einzelne Miteigentumsanteile. Ihre Argumentation, wonach die beiden 3 ½-Zimmer-Wohnungen je für sich eine abgrenzbare Wohneinheit bilden, während dies für die vier Einzelzimmer im Erdgeschoss nicht zutrefte, ist aber nicht überzeugend. Insbesondere ist eine gewisse räumliche Trennung der Einzelzimmer von den Wohnungen nicht ausschlaggebend. Auch bei Mehrfamilienhäusern, die zu Stockwerkeigentum aufgeteilt sind, können



einzelne zur ausschliesslichen Benutzung vorgesehene Räume ausserhalb der Wohnung im engeren Sinn liegen. Die Tatsache, dass die Einzelzimmer im Erdgeschoss bei der amtlichen Schätzung nicht als Bestandteil der Wohnung behandelt wurden, ist ebenfalls nicht von entscheidender Bedeutung. Massgebend bei der Schätzung waren lediglich der Mietwert und der Verkehrswert; eine Zuteilung einzelner Räume zur einen oder anderen Wohnung hätte im Schätzungsverfahren nicht angefochten werden können. Auch ist nicht ersichtlich, weshalb die Vorinstanz an den Angaben der Beschwerdeführer zweifelte, wonach die Zimmer ungefähr gleich gross sind und je zur Hälfte von den beiden Familien genutzt werden. Im vorliegenden Fall legen die Beschwerdeführer glaubhaft dar, dass sie auf eine schriftliche Nutzungsordnung verzichtet haben und die Nutzungsverhältnisse auf einer einvernehmlich geschlossenen Vereinbarung beruhen. Faktisch kommt den Beschwerdeführern ein ausschliessliches Benützungsrecht an zwei der vier Einzelzimmer im Erdgeschoss zu. Bei dieser Sachlage rechtfertigt es sich, die von den Beschwerdeführern allein benutzten Zimmer bzw. Räume im Erdgeschoss als Teil der Wohnung im 1. Obergeschoss zu betrachten und damit dem Eigenheim der Beschwerdeführer zuzurechnen.

3.3. Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass die Beschwerde gutzuheissen und der Rekursentscheid vom 26. September 2008 aufzuheben ist. Die Einkünfte der Beschwerdeführer aus der Liegenschaft sind damit auf Fr. 15'601.-- festzusetzen (Mietwert der Wohnung im 1. Obergeschoss Fr. 10'800.-- zuzügl. Mietwert von zwei Zimmern im Erdgeschoss Fr. 2'513.--, ergibt gesamten Mietwert von Fr. 13'313.--, abzügl. 20 % bzw. Fr. 2'662.60 ergibt Fr. 10'650.-- (gerundet). Hinzu kommt der Anteil an den Mieteinnahmen der Wohnung im Dachgeschoss von Fr. 4'950.--, womit der gesamte Ertrag aus der Liegenschaft Fr. 15'600.-- beträgt. Der abzugsfähige Unterhalt reduziert sich somit auf Fr. 3'120.--. Der Abzug für Krankheitskosten erhöht sich damit auf Fr. 2'190.--, weshalb das steuerbare Einkommen auf Fr. 41'800.-- zu reduzieren ist. Das steuerbare Vermögen von Fr. 229'000.-- ist zu bestätigen.

4. Dem Verfahrensausgang entsprechend gehen die amtlichen Kosten zulasten des Staates (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 2'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Auf die Erhebung ist zu verzichten (Art. 95



St.Galler Gerichte

Abs. 3 VRP). Den Beschwerdeführern ist der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- zurückzuerstatten.

Die Beschwerdeführer haben Anspruch auf eine Umtriebsentschädigung (Art. 98bis VRP). Für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren erscheint eine Entschädigung von Fr. 200.-- angemessen.

Demnach hat das Verwaltungsgericht

zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Rekursentscheid vom 26. September 2008 aufgehoben.

2./ Die Beschwerdeführer werden für die Staats- und Gemeindesteuern 2005 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 41'800.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 229'000.-- veranlagt.

3./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 2'000.-- trägt der Staat; auf die Erhebung wird verzichtet. Den Beschwerdeführern wird der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- zurückerstattet.

4./ Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 1'000.-- trägt der Staat; auf die Erhebung wird verzichtet. Den Beschwerdeführern ist der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 500.-- zurückzuerstatten.

5./ Der Staat hat die Beschwerdeführer für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren mit Fr. 200.-- ausseramtlich zu entschädigen.

V. R. W.



Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- die Beschwerdeführer (durch R.)
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.