

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_1039/2015

2C_1040/2015

Urteil vom 28. April 2016

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Zähndler.

Verfahrensbeteiligte

1. A.A. _____,

2. B.A. _____,

Beschwerdeführer, beide vertreten durch Leysinger Tax & Finance Consultants Ltd.,

gegen

Steueramt des Kantons Solothurn.

Gegenstand

2C_1039/2015

Eigenmietwert von Liegenschaften; Staatssteuer 2012,

2C_1040/2015

Eigenmietwert von Liegenschaften; direkte

Bundessteuer 2012,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 14. September 2015.

Sachverhalt:

A.

A.A. _____ und B.A. _____ sind Eigentümer eines Zweifamilienhauses in U. _____/SO, welches sie selbst bewohnen. In der Veranlagung der Staats- und Bundessteuer 2012 vom 1. Juli 2014 berücksichtigte die Veranlagungsbehörde den Eigenmietwert der gesamten Liegenschaft, zumal die Pflichtigen keine Mieteinnahmen deklariert hatten. Hiergegen wendeten A.A. _____ und B.A. _____ einspracheweise ein, es seien nur 40 % des Eigenmietwertes beim steuerbaren Einkommen zu berücksichtigen; sie machten diesbezüglich geltend, nur die kleinere der beiden Wohnungen zu benutzen, wogegen die grössere Wohnung von der Mutter resp. Schwiegermutter benutzt worden sei, jedoch seit ihrem Tod am 24. November 2011 leer stehe. Wegen dringlichen Sanierungsbedarfes sei jene Wohnung weder vermietbar noch überhaupt bewohnbar.

B.

Nachdem die Veranlagungsbehörde einen Augenschein vorgenommen hatte, wies sie die Einsprache mit Entscheid vom 25. März 2015 ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen an, bereits die von den Pflichtigen vorgenommene Aufteilung der Liegenschaft (40 % benutzt / 60 % unbenutzt) sei nicht nachvollziehbar; das Verhältnis sei umgekehrt. Im Übrigen habe der Augenschein ergeben, dass die im Obergeschoss leerstehende 3-Zimmerwohnung in ruhiger und sonniger Wohnlage keineswegs baufällig und unvermietbar sei; das Badezimmer sei sehr schön, die Küche zwar einfach aber funktionsfähig, die Fenster zwar älter, aber mit Isolierverglasung und intakt. Ebenso seien keine Vermietungsbemühungen nachgewiesen. Die Pflichtigen würden sich die Wohnung im Obergeschoss

somit zur Verfügung halten, weshalb der gesamte Eigenmietwert der Liegenschaft zu versteuern sei. Hiergegen gelangten die Pflichtigen mit Rekurs und Beschwerde an das Steuergericht des Kantons Solothurn. Dieses wies die Rechtsmittel mit Urteil vom 14. September 2015 ab.

C.

Mit Eingabe vom 19. November 2015 führen A.A._____ und B.A._____ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht. Sie beantragen sowohl betreffend die Staats- als auch betreffend die direkte Bundessteuer die Aufhebung des angefochtenen Urteils und die Rückweisung an die Vorinstanz. Ebenso seien den Pflichtigen die bereits bezahlten Jahressteuern für die Periode 2012 samt Zins zu erstatten.

Das Steueramt und das Steuergericht des Kantons Solothurn sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Mit Eingabe vom 22. Februar 2016 nehmen die Pflichtigen zum Vernehmlassungsergebnis Stellung.

Erwägungen:

I. Formelles

1.

Die Vorinstanz hat die kantonalen Rechtsmittel betreffend die direkte Bundessteuer einerseits und die Staatssteuer andererseits im selben Urteil behandelt. Auch die Steuerpflichtigen fechten dieses Urteil mit nur einer Beschwerdeschrift an. Das Bundesgericht eröffnet regelmässig zwei Verfahren, wenn sowohl die direkte Bundessteuer als auch die kantonalen Steuern streitig sind, um die Fälle aller Kantone einheitlich zu erfassen. Es behält sich aber vor, die beiden Verfahren zu vereinigen und nur ein einziges Urteil zu fällen (vgl. Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP; BGE 131 V 461 E. 1.2 S. 465), sofern es um denselben Sachverhalt geht und sich bundes- und kantonrechtlich dieselben Rechtsfragen stellen. Dies ist hier der Fall, weswegen es sich rechtfertigt, die Verfahren 2C_1039/2015 (betreffend die Staatssteuer 2012) und 2C_1040/2015 (betreffend die direkte Bundessteuer 2012) zu vereinigen.

2.

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 141 II 113 E. 1 S. 116; 140 I 90 E. 1 S. 92).

2.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betrifft einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14] und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]), weshalb dieses Rechtsmittel grundsätzlich zulässig ist. Die Beschwerdeführer sind sodann durch das angefochtene Urteil besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG).

2.2. Die Beschwerdeführer beantragen im Wesentlichen einzig die Aufhebung des angefochtenen Urteils. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist jedoch ein reformatorisches Rechtsmittel (Art. 107 Abs. 2 BGG), weswegen die beschwerdeführende Partei einen Antrag in der Sache stellen und angeben muss, welche Abänderungen beantragt werden. Anträge auf Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu neuer Entscheidung oder blosse Aufhebungsanträge genügen demgegenüber nicht und machen die Beschwerde regelmässig unzulässig. Ausnahmsweise lässt es die Rechtsprechung genügen, dass ein kassatorisches Begehren gestellt wird, wenn sich aus der Begründung ergibt, was mit der Beschwerde angestrebt wird (BGE 137 II 313 E. 1.3 S. 317; Urteil 1C_809/2013 vom 13. Juni 2014 E. 1, nicht publ. in: BGE 140 II 334; Urteil 1C_466/2013 vom 24. April 2014 E. 2.3, nicht publ. in: BGE 140 I 68), oder wenn das Bundesgericht ohnehin nicht reformatorisch entscheiden könnte, weil die erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz fehlen (BGE 133 III 489 E. 3.1 S. 489 f.), oder im Falle einer vor Bundesgericht nicht heilbaren Verletzung des rechtlichen Gehörs (Urteil 2C_971/2014 vom 18. Juni 2015 E. 2.2).

Im vorliegenden Fall wird indes weder eine Gehörsverletzung gerügt, noch stehen unvollständige Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz im Raum. Auch ergibt sich aus der Begründung der Beschwerde nicht ohne Weiteres, was die Beschwerdeführer genau beantragen: Zwar lässt sich aus ihren Ausführungen entnehmen, dass sie für die gegenwärtig leerstehende Wohnung im

Obergeschoss keinen Eigenmietwert versteuern wollen, doch beziffern sie dieses Anliegen im bundesgerichtlichen Verfahren nirgends. Namentlich stellen sie keine Anträge, auf welchen Betrag das steuerbare Einkommen festzusetzen sei. Auch ihr Begehren um Rückerstattung der Jahressteuern samt Zinsen ist diesbezüglich unbehelflich, zumal sie sich auch hier nicht festlegen, in welchem Umfang eine Rückerstattung zu erfolgen habe. Somit erscheint es sehr fraglich, ob den Vorbringen der von einem diplomierten Steuerexperten vertretenen Beschwerdeführern überhaupt ein rechtsgenügendes reformatorisches Rechtsbegehren entnommen werden kann. Die Frage kann offen bleiben, da sich die Beschwerde jedenfalls als unbegründet erweist, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen.

II. Direkte Bundessteuer

3.

3.1. Der Einkommenssteuer natürlicher Personen unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 1 und 3 DBG). Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG ist auch der Mietwert von Liegenschaften steuerbar, die der steuerpflichtigen Person u.a. aufgrund von Eigentum für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen.

3.2. Die Beschwerdeführer bestreiten, dass ein steuerbarer Mietwert i.S.v. Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG vorliegt. Wie bereits bei den Vorinstanzen wenden sie in diesem Zusammenhang ein, sie nutzten die Wohnung im Obergeschoss überhaupt nicht. Ebensowenig könnten sie die Wohnung vermieten, das dies eine Investition von ca. Fr. 100'000.-- voraussetzen würde. Diese Summe wollten sie jedoch nicht investieren, zumal sie ohnehin beabsichtigten, das Gebäude zu verlassen und je nachdem zu veräussern, wenn einst die benachbarte Gewerbeliegenschaft umgenutzt bzw. umgebaut werde.

3.3. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist ein steuerlich relevanter Eigengebrauch (nur) insoweit nicht gegeben, als eine Liegenschaft aufgrund von objektiven, äusseren Umständen nicht benutzt werden kann, z.B. wenn ein Ferienhaus (etwa mangels Heizung) bloss während eines Teil des Jahres bewohnt werden kann (BGE 99 Ia 344 E. 5c S. 350; ZWAHLEN, in: Zweifel / Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] - Art. 1-82, 2. Aufl. 2008, Rz. 24 zu Art. 21). Gleich verhält es sich, wenn ein Objekt leer steht, weil es trotz entsprechender Absicht und ernsthafter Bemühungen nicht vermietet oder verkauft werden kann; auch diesfalls unterbleibt die Nutzung aufgrund eines äusseren Faktors (vgl. RICHNER / FREI / KAUFMANN / MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Rz. 78 zu Art. 21). Demgegenüber ist selbst dann ein steuerrechtlich massgeblicher Eigengebrauch 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 (Urteile 2C_182/2015 bzw. 2C_186/2015 vom 3. November 2015 E. 4.2; 2C_773/2009 vom 23. April 2010 E. 2.1 m.w.H.; vgl. ZWAHLEN, a.a.O., Rz. 23 zu Art. 21).

3.4. Steuerbegründende/-erhöhende Umstände sind grundsätzlich von der Behörde und steueraufhebende/-vermindernde Tatsachen von den Pflichtigen nachzuweisen (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252). Im vorliegenden Fall ist erstellt und unbestritten, dass die Beschwerdeführer Eigentümer der gesamten Liegenschaft sind und sie keine Mieterträge erzielt haben, so dass sie nach dem Ausgeführten grundsätzlich auch den Eigenmietwert der gesamten Liegenschaft als Einkommen versteuern müssen. Indem sie für sich eine Reduktion dieser Pflicht in Anspruch nehmen, machen sie steuermindernde Umstände geltend, für welche sie die Beweislast tragen.

3.5. Die Vorinstanz stellte fest, dass sich die leerstehende Wohnung im Obergeschoss der Liegenschaft der Beschwerdeführer nicht in einem unvermietbaren bzw. baufälligen Zustand befindet, wobei sich das Steuergericht diesbezüglich auf den vom Steueramt durchgeführten Augenschein und die entsprechenden Fotografien in den Akten abstützen konnte. Ebenso hielt die Vorinstanz fest, dass die Steuerpflichtigen keine ernsthaften Vermietungsbemühungen aufgezeigt haben. Diese Feststellungen sind für das Bundesgericht verbindlich, zumal die Beschwerdeführer nicht substantiiert dartun, inwiefern sie offensichtlich unrichtig sein sollten (Art. 105 BGG).

3.6. Bei dieser Sachlage ist auch die rechtliche Schlussfolgerung der Vorinstanz nicht zu beanstanden, dass in Bezug auf die gesamte Liegenschaft ein steuerlich relevanter Eigengebrauch der Beschwerdeführer vorliegt: Indem die Pflichtigen eine benutzbare Wohnung in ihrer Liegenschaft

leerstehen liessen und keinen belegten Aufwand zur Vermietung tätigten, behielten sie sich das Recht vor, dieses Objekt jederzeit selbst nutzen zu können, auch wenn sie es nicht tatsächlich bewohnt haben. Wie das Steueramt des Kantons Solothurn in seiner Vernehmlassung zutreffend ausführte, ergibt sich aus den Angaben der Beschwerdeführer selbst, dass sie sich in Bezug auf ihre Liegenschaft sämtliche Optionen (Sanierung, Umbau oder Neubau) offen halten wollen, ohne auf ein etwaiges Mietverhältnis Rücksicht nehmen zu müssen. Diese Absicht ist zwar nicht zu beanstanden und liegt in der freien Entscheidungsbefugnis der Eigentümer. Indes kann darin kein äusserer Umstand erkannt werden, der die Nutzung der leerstehenden Wohnung verhindert.

4.

4.1. 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. Betreffend die direkte Bundessteuer sieht das Bundesrecht demnach (anders als das Steuerharmonisierungsgesetz; vgl. E. 5 hiernach) einen eigentlichen Unternutzungsabzug bzw. -einschlag vor. Mit dieser Norm resp. den von der Rechtsprechung hierzu entwickelten, sehr restriktiven Voraussetzungen (vgl. BGE 135 II 416 E. 2 S. 417 ff.; Urteil 2C_279/2015 bzw. 2C_280/2015 vom 30. Oktober 2015 E. 2.5) setzen sich weder die Vorinstanzen noch die von einem diplomierten Steuerexperten vertretenen Beschwerdeführer auseinander; die Ausführungen der Pflichtigen beschränken sich vielmehr ausdrücklich auf die Auslegung des Begriffs des steuerbaren Eigenmietwerts, d.h. auf die ihrer Ansicht nach falsche Anwendung von Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG (E. 3 hiervor).

4.2. Das Bundesgericht wendet das Recht zwar von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Dabei prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG), jedoch nur die geltend gemachten Vorbringen, falls allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 141 II 307 E. 6.5 S. 314; 138 I 274 E. 1.6 S. 280; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254).

4.3. Von einer solchen, geradezu offensichtlichen Rechtsfehlerhaftigkeit kann hier nicht die Rede sei: Dem Unternutzungsabzug von Art. 21 Abs. 2 DBG schwebt der Modellfall älterer Wohneigentümer vor, welche nach dem Wegzug der Kinder wegen einer zu hohen finanziellen Belastung durch die nunmehr überdimensionierte Liegenschaft in eine finanzielle Notlage geraten würden, müssten sie den Eigenmietwert voll versteuern (BGE 135 II 416 E. 2.5.2 S. 420 f.). Der umgekehrte Fall, ein Auszug (oder ein Versterben) der Eltern, erscheint im Hinblick auf die Entstehungsgeschichte, den Regelungszweck und die Gesetzssystematik von Art. 21 Abs. 2 DBG nicht gleichbedeutend (BGE 135 II 416 E. 3.2 S. 423). Da die Pflichtigen auch nicht dargetan haben, dass sie ohne die Gewährung eines Unternutzungsabzuges Gefahr laufen würden, ihre Liegenschaft verkaufen zu müssen oder sonst in finanzielle Schwierigkeiten zu geraten, ist vorliegend weder von einem Modell- noch von einem Härtefall auszugehen.

Ohnehin wäre es auch erforderlich, dass die Unternutzung langfristiger und nicht bloss vorübergehender Natur ist und zudem auf Umstände zurückgeht, auf die der Eigentümer keinen Einfluss hatte (BGE 135 II 416 E. 2.5.2 f. S. 420 ff.). Beide Voraussetzungen liegen hier soweit ersichtlich nicht vor: Wohl stellt der Tod der Eltern resp. Schwiegereltern einen unbeeinflussbaren Faktor dar; danach hatten die Beschwerdeführer jedoch sehr wohl die Möglichkeit, die nunmehr leerstehenden Räumlichkeiten zu vermieten, insbesondere da es sich dabei nicht bloss um einzelne Zimmer sondern um eine eigenständige, von der übrigen Liegenschaft abgetrennte Wohnung handelt. Auch ist die Unternutzung nicht auf Dauer ausgerichtet; vielmehr warten die Pflichtigen bloss noch den optimalen Zeitpunkt für eine umfassende Umnutzung ihres Grundstücks ab.

Schliesslich wäre auch der Umfang eines allfälligen Unternutzungsabzuges gänzlich unklar, zumal die Beschwerdeführer rein kassatorische Anträge stellen und ihr Anliegen nicht quantifizieren (E. 2.2 hiervor).

III. Staatssteuer

5.

Art. 7 Abs. 1 StHG schreibt vor, dass der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte unterliegen, insbesondere auch die Eigennutzung von Grundstücken. Betreffend den steuerbaren Mietwert von Liegenschaften (Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG; E. 3 hiervor) enthält § 27 Abs. 1 lit. b des Gesetzes des Kantons Solothurn vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; StG/SO) eine mit der Regelung der direkten Bundessteuer identische Bestimmung, so dass diesbezüglich auf das bereits Ausgeführte verwiesen werden kann.

Bezüglich des bei der direkten Bundessteuer vorgesehenen Unternutzungsabzugs (Art. 21 Abs. 2DBG; E. 4 hiervor) ist zu beachten, dass weder das kantonale Steuerrecht noch das Steuerharmonisierungsgesetz einen solchen Abzug kennen (vgl. Urteil 2C_279/2015 resp. 2C_280/2015 vom 30. Oktober 2015 E. 5.1). Betreffend die Staatssteuer erübrigen sich demnach entsprechende Ausführungen von vornherein.

IV. Kosten

6.

Nach dem Obenstehenden ist die Beschwerde sowohl betreffend die direkte Bundessteuer als auch betreffend die Staatssteuer als unbegründet abzuweisen, soweit darauf überhaupt einzutreten ist. Bei diesem Prozessausgang tragen die Beschwerdeführer die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens unter solidarischer Haftbarkeit (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 5 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C_1039/2015 und 2C_1040/2015 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Die Beschwerde betreffend die Staatssteuer wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

4.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Steuergericht des Kantons Solothurn sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 28. April 2016

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Zähndler