

BGer 2C_843/2016 vom 31. Januar 2019

Bundesgericht, 2019-01-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_843_2016

FR: TF 2C_843/2016 du 31 janvier 2019

IT: TF 2C_843/2016 del 31 gennaio 2019

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesgericht hat zu beiden Steuerhoheiten je ein Dossier eröffnet. Die Beschwerden betreffen denselben Sachverhalt und werfen gleichartige Rechtsfragen auf, wenngleich der Bundesgesetzgeber die Methodik und Bemessung des Eigenmietwerts keiner vertikalen Harmonisierung unterzogen hat (hinten E. 2.2.2). Es rechtfertigt sich, die beiden Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu entscheiden (Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP [SR 273]; BGE 142 II 293 E. 1.2 S. 296).

E. 1.2.1

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen unter Vorbehalt des Nachfolgenden vor (Art. 82 lit. a, Art. 83

e contrario , Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]).

E. 1.2.2

Das beschwerdeführende KStA/SO ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG). Gemäss Art. 146 Satz 2 DBG steht das "Beschwerderecht [...] auch der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer zu". Der hier interessierende Kanton Solothurn wiederholt dies in § 1 Abs. 2 lit. c der Vollzugsverordnung des Regierungsrats des Kantons Solothurn vom 18. Oktober 1994 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (StVV-DBG/SO; BGS 613.31). Aufgrund von Art. 73 Abs. 2 StHG ist harmonisierungsrechtlich auch die "nach kantonalem Recht zuständige Behörde" zur Beschwerdeführung befugt. Das KStA/SO kann sich hierzu auf § 164

bis Abs. 1 des Gesetzes [des Kantons Solothurn] über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/SO; BGS 614.11) stützen (Urteil 2C_162/2017 vom 24. August 2017 E. 2.1). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

E. 1.3

Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht, wozu auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden zählt (Art. 129 BV), von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 143 V 19 E. 2.3 S. 23 f.) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 144 II 313 E. 5.1 S. 319; 144 V 138 E. 4.3 S. 144). Soweit das Harmonisierungsrecht den Kantonen und Gemeinden allerdings einen gewissen Gestaltungsspielraum ("une certaine marge de manoeuvre") belässt oder gar keine Anwendung findet, stellt die betreffende Norm des kantonalen Steuerrechts sich als (rein) kantonales Recht dar (Art. 1 Abs. 3 Satz 1 StHG ; BGE 144 II 313 E. 5.3 S. 319; 144 IV 136 E. 5.9.1 S. 144). Insoweit ist die Kognition auf die Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte - namentlich des Willkürverbots (Art. 9 BV) - beschränkt (dazu hinten E.

1.4). Wiederum mit freier Kognition ist die kantonale rechtliche Lösung, die einen solchen Freiraum betrifft, abschliessend daraufhin zu prüfen, ob die Anwendung des harmonisierten Steuerrechts weder in der horizontalen noch vertikalen Harmonisierungsfunktion beeinträchtigt wird (Urteil 2C_76/2015 / 2C_77/2015 vom 24. Mai 2016 E. 1.4.2, nicht publ. in: BGE 142 II 182).

E. 1.4

Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) und des rein kantonalen Rechts nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; BGE 144 II 313 E. 5.1 S. 319; 143 II 283 E. 1.2.2 S. 286). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 143 I 1 E. 1.4 S. 5).

E. 1.5

Das Bundesgericht legt seinem Urteil grundsätzlich den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 143 IV 500 E. 1.1 S. 503). Die Sachverhaltskontrolle ist auf offensichtlich unrichtige Feststellungen beschränkt (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 144 IV 35 E. 2.3.3 S. 42 f.). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung. Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 144 V 50 E. 4.1 S. 52 f. mit Hinweisen; vorne E. 1.4).

II. Allgemeines zum Eigenmietwert

E. 2

Die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegebenen Richtlinien für die Ermittlung des Mietwertes selbstgenutzter Wohnliegenschaften sind ergänzend anwendbar.

E. 2.1

Für die Zwecke

der direkten Bundessteuer entspricht der Eigenmietwert (Art. 21 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 DBG) grundsätzlich dem objektiven Marktwert, wobei (auch) hier eine gewisse Bandbreite besteht (BGE 132 I 157 E. 3.3 S. 162; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 54 zu Art. 21 DBG). In Wahrnehmung der ihr obliegenden Aufsicht (Art. 102 DBG) über den Vollzug der direkten Bundessteuer (Art. 103 DBG) hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) eine Interventionslimite von 70 Prozent entwickelt. Sie schliesst sich den vom betreffenden Kanton für die Zwecke der direkten Bundessteuer festgelegten Eigenmietwerten an, soweit diese die so umrissene Interventionslimite

im Durchschnitt nicht unterschreiten (BGE 123 II 9 E. 4b S. 14 f.; Urteil 2C_829/2016 vom 10. Mai 2017 E. 7.1 in: ASA 86 S. 60, RDAF 2017 II S. 461, StR 72/2017 S. 809; NICOLAS MERLINO, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, LIFD, 2. Aufl. 2017 [nachfolgend: Comm. LIFD], N. 116 zu Art. 21 DBG ; BERNHARD ZWAHLEN/ALBERTO LISSI, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Basler Kommentar, DBG, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: BSK-DBG], N. 25 zu Art. 21 DBG ;

FELIX RICHNER/ WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER,
Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 96 zu Art. 21 DBG).

E. 2.2.1

Während der bundessteuerliche Eigenmietwert in den genannten Grenzen auf dem "objektiven Marktwert" beruht, lässt das

harmonisierte Steuerrecht der Kantone und Gemeinden tendenziell tiefere ("massvolle") Eigenmietwerte zu. Grund für die massvolle Besteuerung sind namentlich die geringe Verfügbarkeit des Grundeigentums und das aus Art. 108 BV hergeleitete Bestreben, die Selbstvorsorge durch Bildung von Wohneigentum fiskalisch zu fördern. Die kantonale und kommunale massgebenden Eigenmietwerte haben indes dem allgemeinen Rechtsgleichheitsgebot zu genügen (Art. 8 Abs. 1 BV) und dürfen dem Gebot der verhältnismässigen Besteuerung (Art. 127 Abs. 2, "Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit") nicht zuwiderlaufen (BGE 143 I 137 E. 3.3 S. 140 f. mit Hinweisen; BASILE CARDINAU x, in: Bernhard Waldmann/ Eva Maria Belser/Astrid Epiney [Hrsg.], Basler Kommentar, Bundesverfassung [nachfolgend: BSK-BV], 2015, N. 34 zu Art. 108 BV). Der kantonale und kommunale Eigenmietwert muss

im konkreten Einzelfall die Untergrenze von 60 Prozent wahren (BGE 143 I 137 E. 3.3 S. 141).

E. 2.2.2

Der Bundesgesetzgeber hat davon abgesehen, die Methodik und Bemessung des Eigenmietwerts auch vertikal zu harmonisieren (Urteil 2C_757/2015 / 2C_758/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 2). Ohnehin liess er es auf kantonaler bzw. kommunaler Ebene damit bewenden, Art. 7 Abs. 1 Satz 1 StHG hinsichtlich der Eigenmietwerte als blosser Rahmenvorschrift auszugestalten (Urteil 2C_12/2007 vom 22. Februar 2007 E. 3.1, in: StE 2008 B 25.2 Nr. 9, StR 62/2007 S. 357). Die gesetzgeberische Ausfüllung des kantonalen und kommunalen

Gestaltungsspielraums , der sich daraus ergibt (2C_829/2016 / 2C_830/2016 vom 10. Mai 2017 E. 10.1 mit Hinweisen, in: ASA 86 S. 60, RDAF 2017 II 461, StR 72/2017 S. 809), und die Auslegung bzw. Anwendung dieses Rechts überprüft das Bundesgericht lediglich unter dem Gesichtswinkel des Verstosses gegen verfassungsmässige Individualrechte bzw. namentlich des Willkürverbots (vorne E. 1.3).

E. 2.2.3

Der hier interessierende Kanton Solothurn regelt den Eigenmietwert in § 28 StG /SO ("Mietwert der eigenen Wohnung") folgendermassen :

1 Der Mietwert der eigenen Wohnung richtet sich nach dem Wohnwert; dieser entspricht dem Betrag, den der Steuerpflichtige für die Benützung einer gleichartigen Wohnung aufwenden müsste. Für die Schätzung des Wohnwertes sind Ausbau und Zustand des Gebäudes sowie die örtlichen Mietzinsverhältnisse angemessen zu berücksichtigen.

E. 2.2.4

Hierarchisch auf gleicher Stufe mit § 1-3 bzw. § 4-5 steht § 9 StV /SO Nr. 15 ("Besondere Fälle und ergänzendes Recht"). Er lautete in der Fassung, wie sie in der hier interessierenden Steuerperiode 2013 wirksam war, wie folgt:

1 In besonderen Fällen sind die in § 1 und § 8 genannten Pauschalansätze nicht massgebend, so etwa einerseits für alte, primitiv eingerichtete oder sehr schlecht unterhaltene Häuser oder andererseits für Gebäude mit höchstem Komfort.

1bis Beträgt der nach den §§ 1, 5 und 8 ermittelte Mietwert weniger als 60 % des Betrages, der für die Miete einer gleichartigen Wohnung aufgewendet werden müsste (Wohnwert), setzt die Veranlagungsbehörde den Mietwert auf 60 % des Wohnwertes fest. Beträgt der nach den §§ 1, 5 und 8 ermittelte Mietwert mehr als 90 % des Wohnwertes, setzt die Veranlagungsbehörde den Mietwert auf 90 % des Wohnwertes fest.

E. 2.2.5

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hatte am 25. März 1969 das Kreisschreiben betreffend die Ermittlung des steuerbaren Mietertrags von Wohnliegenschaften erlassen. Dieses wurde in ASA 38 (1969/1970) S. 114 veröffentlicht und - wie die Vorinstanz annimmt - Ende 2009 stillschweigend aufgehoben. Tatsache ist jedenfalls, dass es in der hier interessierenden Steuerperiode 2013 nicht mehr in Kraft stand, was sich auch darin äussert, dass es zu diesem Zeitpunkt auf der Website der ESTV nicht mehr einsehbar war. Das Kreisschreiben (nachfolgend:

Kreisschreiben 1969) sah zur

Einzelbewertung drei Methoden vor, nämlich die Bewertung nach Raumeinheiten, die Bewertung nach Normen je Zimmer und die Bewertung nach Richtobjekten (Näheres dazu bei ERNST KÄNZIG, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. Aufl., I. Teil, 1982, N. 93 zu Art. 21 BdBSt , insb. S. 317).

E. 2.2.6

Bei der hier interessierenden

Einzelbewertung anhand der Raumeinheiten bestand das Vorgehen vereinfachend darin, dass zunächst eine genügend grosse statistische Menge erhoben wurde, wobei diese Menge aus

vermieteten Wohnungen in Mehrfamilienhäusern bestand. Von Bedeutung waren namentlich die Bruttomietzinsen, die Raumeinheiten, das Alter, die Wohnlage und der Ausbau der Liegenschaften. Hernach war, nach Lageort und Baualter differenzierend, ein Normansatz pro Raumeinheit für Wohnungen jeder Kategorie und Ortschaft festzulegen. Schliesslich musste, da die Erhebungen bis dahin auf vermieteten Objekten basierten, den Gegebenheiten des

selbstbewohnten Wohneigentums Rechnung getragen werden. Dies geschah durch einen Zuschlag.

E. 2.2.7

Das Kreisschreiben 1969 sah einen derartigen "Zuschlag für Einfamilienhaus" in der Grössenordnung von fünf bis 30 Prozent vor. Innerhalb dieses Rahmens war massgebend, "ob das Einfamilienhaus freistehend, angebaut oder eingebaut (Reihenhaus) " ist. Die

Wohnlage und die Grösse des Hausumschwungs waren "mitbestimmend" (Richtlinien, Abschnitt A Ziff. 1 lit. a). Konkret fielen danach Zuschläge von fünf bis zehn Prozent (für ein eingemittetes Reiheneinfamilienhaus), zehn bis 20 Prozent (für ein eckseitiges Reiheneinfamilienhaus) oder 20 bis 30 Prozent (für ein freistehendes Einfamilienhaus) in

Betracht (Kreisschreiben 1969, Richtlinien, Abschnitt A Ziff. 1 lit. a). Dabei war gemäss Kreisschreiben folgendermassen vorzugehen:

- Besichtigung des zu bewertenden Einfamilienhauses;
- Feststellung der vorhandenen Raumeinheiten;
- Entscheid über den anzuwendenden Grundansatz pro Raumeinheit (je nach Alter, Wohnlage und Ausbau);
- Bestimmung des im konkreten Fall anzuwendenden prozentualen Zuschlags für das Einfamilienhaus;
- Schätzung des Mietwertes zusätzlicher Einrichtungen und Anlagen;
- Berechnung des massgebenden Mietwertes.

Zur Verdeutlichung dieser Methodik führte das Kreisschreiben 1969 ein Beispiel an (Richtlinien, Abschnitt A Ziff. 1 lit. c) : "Für das vorliegende Einfamilienhaus mittlerer Bauart wird der Ansatz pro Raumeinheit mit Fr. 600.-- geschätzt, der Zuschlag für das Einfamilienhaus

in mittlerer Wohnlage , das zwar freisteht, aber

nur einen kleinen Umschwung aufweist, auf 20 Prozent und der Mietwert der Garage mit Fr. 500.-- festgesetzt".

E. 2.3

Ausgangspunkt jeder Auslegung eines Rechtssatzes bildet der Wortlaut der Bestimmung (grammatikalisches Element). Ist er klar, das heisst eindeutig und unmissverständlich, darf davon nur abgewichen werden, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, er ziele am "wahren Sinn" der Regelung vorbei. Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung (historisches Element), ihr Zweck (teleologisches Element) oder der Zusammenhang mit andern Vorschriften (systematisches Element) geben (BGE 143 II 646 E. 3.3.6 S. 659). Nur für den Fall, dass der Wortlaut der Bestimmung unklar bzw. nicht restlos klar ist und verschiedene Auslegungen möglich bleiben, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden (BGE 143 I 272 E. 2.2.3 S. 277). Was insbesondere die Rechtsverordnungen betrifft, herrscht darüber hinaus das Gebot der gesetzeskonformen Auslegung. Es sind die gesetzgeberischen Anordnungen, Wertungen und der in der Delegationsnorm eröffnete Gestaltungsspielraum mit seinen Grenzen zu berücksichtigen (BGE 144 V 20 E. 6.1 S. 25).

III. Direkte Bundessteuer

E. 3.1

Streitig und zu prüfen ist die Tragweite des Verweises auf die von der ESTV "herausgegebenen Richtlinien" in § 9 Abs. 2 StV /SO Nr. 15 (vorne E. 2.2.4), den der Kanton Solothurn auch im Bereich der direkten Bundessteuer anwendet.

E. 3.2.1

Das Recht der direkten Bundessteuer kennt mit Art. 21 Abs. 2 DBG eine Norm zur Methodik und Bemessung des bundesrechtlichen Eigenmietwerts. Die Bestimmung ist aber rudimentär gehalten. So kann ihr bloss entnommen werden, dass der Eigenmietwert der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft "unter Berücksichtigung der ortsüblichen

Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung" festzusetzen sei. Nähere Verhaltensanweisungen an die Veranlagungsbehörden von Kantonen und Gemeinden fehlen, ebenso wie keine bundesrechtliche Ausführungsverordnung besteht. Ungeachtet der an sich fehlenden vertikalen Harmonisierung (vorne E. 2.2.2) wenden die kantonalen und kommunalen Veranlagungsbehörden daher ihre jeweiligen kantonalen Bewertungsverfahren üblicherweise auch auf die von ihnen zu vollziehende direkte Bundessteuer an (Schweizerische Steuerkonferenz [SSK], Steuerinformationen, Die Besteuerung der Eigenmietwerte, März 2015, Ziff. 4.2 S. 9, online einsehbar). Teilweise leitet sich der von den Kantonen für die direkte Bundessteuer ermittelte Eigenmietwert aus dem kantonalen Vermögenssteuerwert ab (LOCHER, a.a.O., N. 65 zu Art. 21 DBG). In der Kontrollpraxis nimmt die ESTV die vom betreffenden Kanton festgelegten Eigenmietwerte nach dem Ausgeführten hin, sofern diese die Interventionslimite von 70 Prozent im Durchschnitt nicht unterschreiten (vorne E. 2.1).

E. 3.2.2

Der Kanton Solothurn wendet auf die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern dieselbe Methodik an. Diese ergibt sich aus der StV/SO Nr. 15 (vorne E. 2.2.3). Deren § 9 Abs. 2 hält fest, dass die von der ESTV "herausgegebenen Richtlinien für die Ermittlung des Mietwertes selbstgenutzter Wohnliegenschaften" ergänzend anwendbar seien. Es fragt sich daher, ob § 9 Abs. 2 StV /SO Nr. 15

bei Veranlagung der direkten Bundessteuer als eidgenössisches oder kantonales Recht zu gelten habe. Dies hat Auswirkungen auf die massgebende Kognition (vorne E. 1.3 und E. 1.4). Das Bundesgericht hatte diese Rechtsfrage, soweit ersichtlich, noch nicht zu klären. Ausgangspunkt ist folgende Überlegung: In den Fällen, in welchen das

Harmonisierungsrecht dem kantonalen Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum zubilligt, handelt es sich beim Recht, das im Anschluss daran geschaffen wird, um rein kantonales oder kommunales Recht (auch dazu vorne E. 1.3). Es liesse sich nun spiegelbildlich erwägen, wenn nicht das Harmonisierungs-, sondern das

Recht der direkten Bundessteuer "unvollständig" ausgestaltet und von den Kantonen und Gemeinden zu "ergänzen" ist, erlange das ergänzend herangezogene kantonale oder kommunale Recht - für die Zwecke der Kognition - den Charakter von Bundesrecht.

E. 3.2.3

Dies überzeugt aber nicht. Denn kantonales oder kommunales Recht entwickelt sich nicht alleine dadurch zu Bundesrecht, dass das eidgenössische Recht unvollständig ausgestaltet ist und infolgedessen der Ergänzung bedarf. Sowohl im Fall eines kantonalen oder kommunalen Gestaltungsspielraums als auch bei unvollständigem Bundesrecht kommt es einzig darauf an, welcher

Gebietshoheit das

ergänzend herangezogene Recht entspringt. Einem Kanton ist es mit Blick auf die verfassungsrechtliche Kompetenzausscheidung von vornherein benommen, Bundesrecht zu schaffen (Art. 3 i.V.m. Art. 42 Abs. 1 BV). Was namentlich die direkte Bundessteuer betrifft, verfügt der Bund über die zeitlich befristete (Einzel-) Ermächtigung (Art. 42 Abs. 1 i.V.m. Art. 128 und Art. 196 Ziff. 13 BV), eine "direkte Steuer" (so Art. 128 BV) zu erheben. Dies schliesst zwar nicht aus, dass die Kantone und Gemeinden ihrerseits eine

direkte Steuer vom Einkommen und Vermögen bzw. Gewinn und Kapital erheben, verfügen sie insofern doch über eine parallele Kompetenz (dazu etwa DANIELLE YERSIN/FLORENCE AUBRY GIRARDIN, in: Comm. LIFD, N. 4 der Vorbemerkungen; MADELEINE SIMONEK, in: BSK-BV, N. 4 zu Art. 128 BV). Die direkte Bundessteuer ist aber "von den Kantonen" zu veranlagern und zu beziehen (Art. 128 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Art. 46 Abs. 1 BV ; Art. 2, Art. 104 ff. und Art. 160 DBG). Der Verfassungsgeber delegiert auf diese Weise die erforderlichen Verwaltungsbefugnisse an die Kantone. Dadurch erwächst dem betreffenden Kanton eine abgeleitete Rechtsanwendungskompetenz (zum Ganzen: BGE 142 II 182 E. 2.2.4 S. 187). Dessen Wahrnehmung unterliegt der Aufsicht des Bundes (Art. 2 und Art. 102 f. DBG).

E. 3.2.4

Der Kanton kann und muss die Steuer veranlagern und beziehen, der Bund kann und muss dies beaufsichtigen. In beiden Fällen besteht ein Pflichtrecht (MARTIN KOCHER, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen, 2018, N. 733). Erweist das Recht der direkten Bundessteuer sich bei Ausübung des Pflichtrechts durch den Kanton als unvollständig, hat der Kanton das Bundesrecht zu ergänzen. Er schafft hierzu nach dem Gesagten kantonales Recht, das auch für die Zwecke der bundesgerichtlichen Kognition nicht anders zu behandeln ist. Der Bund überträgt den Kantonen zwar eine Rechtsanwendungs-, nicht aber eine Recht

setzungskompetenz, die es ihnen erlauben würde, eidgenössisches Recht zu schaffen. Erlassen Kantone oder Gemeinden im Anschluss an das DBG eigenes Recht, bleibt es bei kantonalem oder kommunalem Recht. Solches kann das Bundesgericht lediglich unter dem Aspekt der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte prüfen (vorne E. 1.4).

E. 3.2.5

Mithin unterliegt § 9 Abs. 2 StV /SO Nr. 15 auch insoweit, als er vom Kanton Solothurn zwecks

Veranlagung der direkten Bundessteuer beigezogen wird, einer auf die Verfassungsfrage beschränkten Kognition. Dabei fragt sich in einem ersten Schritt, ob die Norm auf "Gebäude überdurchschnittlicher Bauart" überhaupt anwendbar sei (hinten E. 3.3). Sollte dies zutreffen, wäre zu prüfen, ob § 9 Abs. 2 StV /SO Nr. 15 derart mit dem Kreisschreiben 1969 verknüpft ist, dass die Norm ihres Inhalts entleert wird, sobald das Kreisschreiben nicht mehr wirksam ist (hinten E. 3.4).

E. 3.3.1

Die Vorinstanz hat in grundsätzlicher Hinsicht festgehalten, § 9 Abs. 2 StV /SO Nr. 15 sei sowohl auf Gebäude durchschnittlicher als auch überdurchschnittlicher Bauart anwendbar. Ausgeschlossen seien lediglich Gebäude mit höchstem Komfort, von welchen § 9 Abs. 1 StV /SO Nr. 15 abschliessend spreche. Folglich seien im streitbetreffenen Fall die von der ESTV herausgegebenen Richtlinien für die Ermittlung des Mietwerts selbstgenutzter Wohnliegenschaften ergänzend anwendbar. Das beschwerdeführende KStA/SO schliesst sich dieser Einschätzung an. Die Steuerpflichtigen wenden ein, bei Erlass von § 9 Abs. 2 StV /SO Nr. 15 habe der später eingefügte Abs. 1bis noch nicht bestanden. Es frage sich demzufolge, ob der Zweck von Abs. 2 darin liege, den Abs. 1 zu ergänzen oder ob er gegenteils einen eigenständigen Tatbestand regle, unter welchen auch Gebäude überdurchschnittlicher Bauart fallen. Tatsache sei, dass Abs. 2 kein Verweis auf § 5

("Einzelbewertung") zu entnehmen sei, dies im Gegensatz zu Abs. 1bis, der ausdrücklich von § 1, 5 und 8 spreche. Daraus und aus der zeitlichen Abfolge sei zu schliessen, dass Abs. 2 lediglich die § 1 und 8 erfasse.

E. 3.3.2

§ 9 StV /SO Nr. 15 steht unter dem Titel "Besondere Fälle und ergänzendes Recht". Unstreitig finden sich die "besonderen Fälle" in Abs. 1 und das "ergänzende Recht" in Abs. 2 dieser Norm. Es ist den Steuerpflichtigen darin beizupflichten, dass Abs. 2 keinen ausdrücklichen Verweis auf § 5 enthält. Ebenso zutreffend ist, dass die ursprüngliche Fassung der StV/SO Nr. 15 vom 28. Januar 1986 noch keinen Abs. 2 enthielt. Ein solcher scheint erst anlässlich der Revision vom 27. Oktober 1992 in die Verordnung gelangt zu sein. Jedenfalls steht Abs. 2, anders als Abs. 1, (erst) seit dem 1. Januar 1993 in Kraft. Dem Bericht des Finanzdepartements des Kantons Solothurn vom 8./13. Juli 1992, auf den die Steuerpflichtigen verweisen, lässt sich sodann zweifelsfrei entnehmen, dass § 9 auf die Einzelbewertung abzielt, womit nur § 5 gemeint sein kann. Vor dem Hintergrund der klaren Materialien bedurfte es, anders als die Steuerpflichtigen meinen, im Verordnungstext keiner ausdrücklichen Bezugnahme auf § 5.

E. 3.3.3

Das Finanzdepartement führte, alle Zweifel beseitigend, aus, da die "geltende Verordnung [...] ausser den Ansätzen pro Raumeinheit keine Regeln [enthält], wie die Einzelbewertung vorzunehmen ist", sollen die Richtlinien der ESTV als ergänzendes Recht wirken (a.a.O., S. 4). Die vorinstanzlich festgestellte Anwendbarkeit von § 9 Abs. 2 StV /SO Nr. 15 auf die "Gebäude überdurchschnittlicher Bauart" ist nachvollziehbar und erscheint sachlich gerechtfertigt. Eine willkürliche Auslegung und/oder Anwendung des kantonalen Rechts ist jedenfalls nicht erkennbar.

E. 3.4.1

Damit verbleibt die Frage nach der Anwendbarkeit bzw. des Einflusses des Kreisschreibens 1969 auf die StV/SO Nr. 15. Die Vorinstanz erwägt, das Kreisschreiben sei zu einem nicht genau bekannten Zeitpunkt von der Website der ESTV entfernt worden, was bedeute, dass es nicht mehr gültig sei (

dynamische Aussenverweisung). Vor dem Hintergrund des abgaberechtlichen Legalitätsprinzips (Art. 127 Abs. 1 BV) wäre es daher, so die Vorinstanz, unhaltbar, das Kreisschreiben weiterhin als massgebend zu betrachten. Die steuerpflichtigen Personen hätten auf keinen Fall mit der Anwendung einer unwirksamen Verwaltungsverordnung zu rechnen (Aspekt der Voraussehbarkeit). In der Sache selbst wäre es im Übrigen aber, schliesst die Vorinstanz, verfassungsrechtlich (Art. 9 und 127 Abs. 2 BV) nicht zu beanstanden, wenn es beim Zuschlag von 20 Prozent bliebe.

E. 3.4.2

Das KStA/SO vertritt die Auffassung, § 9 Abs. 2 StV /SO Nr. 15 enthalte eine statische Aussenverweisung. Diese überdauere eine etwaige Änderung oder Aufhebung der Aussenorm und binde die Veranlagungsbehörde auch weiterhin. Gehe man mit der Vorinstanz von einer dynamischen Verweisung aus, könnten Mietwerte eintreten, die unterhalb des verfassungsrechtlich gebotenen Mindestansatzes von 60 Prozent liegen. Zu denken sei namentlich an Gebäude, die von einem grossen Garten umgeben sei. Allein mit

Blick auf den Wortlaut lasse sich nicht klären, ob dem Verordnungsgeber eine statische oder dynamische Aussenverweisung vorgeschwebt habe.

Den Materialien könne aber entnommen werden, dass es darum gegangen sei, die bis dahin bestehende Praxis zu kodifizieren und das Kreisschreiben 1969 fortan als "ergänzendes Recht" zu behandeln. Das Bedürfnis nach Konkretisierung und Ergänzung der Verordnung bestehe heute unvermindert weiter. Wenn der Umschwung von der Bewertung ausgespart bleibe, stehe dies etwa auch in Widerspruch zu § 2 Abs. 1 lit. d StV /SO Nr. 16 (BGS 614.159.16), der den Gartenunterhalt zum Abzug zulasse.

Gegen eine dynamische Ausgestaltung der Aussenverweisung spreche ferner, dass der Gesetzgeber die Befugnis zur Festsetzung der Eigenmietwerte zwar an den Regierungsrat, nicht aber an die ESTV delegiert habe (§ 28 Abs. 2 StG /SO). Wollte man von einer dynamischen Auslegung ausgehen, träte gerade im vorliegenden Fall eine rechtsungleiche Besteuerung ein. Mit einem Halt von 992 m² weise das Gebäude einen beträchtlichen Umschwung auf. Die Baukosten hätten sich auf rund Fr. 1,3 Mio. belaufen. Bei einem vorsichtig geschätzten Kapitalisierungssatz von vier Prozent (je zwei Prozent für Zins- und Bewirtschaftungskosten) resultierte eine jährliche Marktmiete von mindestens Fr. 55'000.--. Der vorinstanzlich festgelegte Mietwert von Fr. 28'185.-- entspreche auf diese Weise nur 51 Prozent der Marktmiete, wogegen unter Berücksichtigung des 20-prozentigen Zuschlags von 61 Prozent auszugehen wäre.

E. 3.4.3

Die Steuerpflichtigen halten dem KStA/SO im Wesentlichen entgegen, der Wortlaut von § 9 Abs. 2 StV /SO Nr. 15 sei eindeutig

dynamisch gefasst. Er umschliesse ausdrücklich nur die "geltenden bzw. gültigen" Richtlinien. Weder bei historischer noch teleologischer Auslegung sei anzunehmen, dass einzig das Kreisschreiben 1969 gemeint gewesen sei. Dies spreche gegen einen statischen Verweis. Die Ausführungen im Bericht des Finanzdepartements des Kantons Solothurn vom 8./13. Juli 1992 zur Revision der StV/SO Nr. 15 änderten nichts daran. Mit der Revision vom 13. Juli 1992 sei keine Absicht verbunden gewesen, die Eigenmietwerte der "Gebäude überdurchschnittlicher Bauart" anzuheben, zumal deren Ansätze, verglichen mit den "Gebäude durchschnittlicher Bauart", ohnehin schon deutlich höher ausfielen. Dies zeige sich darin, dass der Ansatz von Fr. 28'185.-- "überproportional höher" sei als Fr. 27'569.-- (10,02 Prozent vom Katasterwert; § 1 Abs. 2 StV /SO Nr. 15). Noch klarer trete dies hervor, wenn Fr. 33'630.-- mit Fr. 27'569.-- verglichen werde. Die Sichtweise des KStA/SO stelle einen Verstoß gegen das abgaberechtliche Legalitätsprinzip dar. Der Hinweis, dass die Untergrenze von 60 Prozent verfehlt würde, falls ein Zuschlag unterbliebe, verstosse gegen das Novenverbot, zumal der Einwand ohnehin unbegründet sei. Die nutzbare Fläche des Grundstücks belaufe sich aufgrund der bestehenden Uferschutzzone nicht auf 992, sondern auf 864,40 m².

E. 3.4.4

Bei der Auslegung von § 9 Abs. 2 StV /SO Nr. 15 fällt die begriffliche Unschärfe des Tatbestandes auf. So verweist der Verordnungsgeber von 1992 in allgemeiner Weise auf die von der ESTV "herausgegebenen Richtlinien für die Ermittlung des Mietwertes selbstgenutzter Wohnliegenschaften", ohne diese näher zu bezeichnen. Wie dargelegt, erläutert der Regierungsrat des Kantons Solothurn die neue Regel aber dahingehend, dass die Verordnung im Bereich der Einzelbewertung knapp gehalten und durch das

Kreisschreiben 1969 zu ergänzen sei. Dies geschehe "um der Klarheit, Rechtssicherheit und Benutzerfreundlichkeit willen". Der regierungsrätliche Bericht deutet nicht an, dass das Kreisschreiben 1969 zu einer neuen Rechtslage geführt hat. Den daherigen Ausführungen des KStA/SO ist nichts beizufügen.

E. 3.4.5

§ 9 Abs. 2 StV /SO Nr. 15 trat am 1. Januar 1993 in Kraft; das Kreisschreiben 1969 war vermutlich bis Ende 2009 auf der Website der ESTV einsehbar (vorne E. 2.2.5). Weshalb es ersatzlos aufgehoben und warum es durch kein neues Kreisschreiben ersetzt wurde, ist vorinstanzlich nicht festgestellt und auch nicht gerichtsnotorisch. Tatsache ist demgegenüber, dass die ESTV am 21. Februar 2008 das Rundschreiben "Liste der Kantone mit unterschiedlichen Eigenmietwerten für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer ab Steuerperiode 2007" erliess, das bis heute auf der Website der ESTV aufgeschaltet ist. Bezüglich des Kantons Solothurn kann diesem Rundschreiben entnommen werden:

"Für Liegenschaften überdurchschnittlicher Bauart mit einem Katasterwert über Fr. 240'000.-- erfolgen Einzelbewertungen und ein

Zuschlag für die direkte Bundessteuer entfällt."

Das Rundschreiben verdeutlicht, dass die vom KStA/SO für die Staats- und Gemeindesteuern ermittelten Eigenmietwerte auch für die direkte Bundessteuer massgebend sind. Die ESTV scheint mithin davon auszugehen, dass der Kanton Solothurn weiterhin im Geiste des Kreisschreibens 1969 veranlage, ansonsten die Interventionslimite wohl verfehlt und die ESTV praxisgemäss eingreifen würde (vorne E. 2.1). Diese Sichtweise wird dadurch bestätigt, dass § 9 Abs. 2 StV /SO Nr. 15 per Anfang 2017 aufgehoben und § 5 um einen Abs. 3 erweitert wurde. Dieser lautet:

"§ 3 ist sinngemäss anwendbar. Der Zuschlag für Einfamilienhäuser beträgt in der Regel 20 % bei freistehenden, 15 % bei einseitig angebauten und 10 % bei eingebauten Einfamilienhäusern".

Dies alles kann dahingehend gedeutet werden, dass das Kreisschreiben 1969 auch in den Steuerperioden 2010 bis und mit 2016 herangezogen werden sollte.

E. 3.4.6

Das Ergebnis wird durch folgende Überlegung gestützt: Die ESTV hat im Rahmen von Art. 102 Abs. 2 DBG das Pflichtrecht (vorne E. 3.2.4), zuhanden der kantonalen und kommunalen Veranlagungsbehörden die Vorschriften für die richtige und einheitliche Veranlagung und den Bezug der direkten Bundessteuer zu erlassen. Sie kann Verwaltungsverordnungen (Kreisschreiben usw.) veröffentlichen und ebenso wieder zurückziehen. Wenn die bundesgesetzliche Regelung in der Zwischenzeit keine Änderung erfahren hat, kann der Rückzug einer bundesrechtskonformen Verwaltungsverordnung nicht dazu führen, dass gewissermassen ein regulatorisches Vakuum eintritt, aufgrund dessen die Besteuerung des Eigenmietwertes zu tief ausfiele und die in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze verletzt würden. Denn die gesetzliche Regelung, die durch das Kreisschreiben näher ausgeführt worden war, besteht in gleicher Weise weiter. Das Bundesgericht hat das Kreisschreiben 1969, auch was den hier interessierenden Bereich betrifft, schon unter Herrschaft des BdBSt mehrfach gebilligt (Urteile P.1364/1979 vom 18. März 1983 E. 6b, in: ASA 54 S. 81; A.21/1982 vom 16. Mai 1984 E. 3a; 2A.9/1992 vom

23. Oktober 1992 E. 3; 2A.298/1994 vom 21. November 1996 E. 4a, in: RDAF 1997 II 706; 2A.288/1995 vom 11. Dezember 1996, publ. in: BGE 123 II 9 E. 4b S. 15; 2A.254/1996 vom 13. Februar 1998 2c/bb, in: ASA 67 S. 709, RDAF 1998 II 441, StE 1998 B.25.3 Nr. 18, StR 53/1998 S. 655). Mit dem Rückzug des Kreisschreibens 1969 war keine Praxisänderung verbunden. Die Verweisung in § 9 Abs. 2 StV /SO Nr. 15 ist statisch.

E. 3.4.7

Verordnungsrecht ist, wie dargelegt, gesetzeskonform auszulegen (vorne E. 2.3), soweit der Gesetzgeber den Verordnungsgeber nicht ermächtigt, abweichend vom Gesetz zu verordnen. Mit der StV/SO Nr. 15 verfolgte der Regierungsrat unstreitig das Ziel, § 28 Abs. 1 StG /SO auszuführen (vorne E. 2.2.1). Dieser spricht vom "Wohnwert" und lässt dadurch den "objektiven Marktwert" anklingen (vorne E. 2.1). Der kantonale und kommunale Mietwert soll aber auch im Kanton Solothurn "massvoll" ausgestaltet sein (§ 28 Abs. 2 StG /SO; dazu wiederum vorne E. 2.2.1). Den Zuschlägen wohnt ein tieferer Sinn inne: Zum einen dienen sie generell-abstrakt der Transformation des Wertes der Mietwohnungen in Wohneigentum (vorne E. 2.2.4), zum andern ermöglichen sie im konkreten Einzelfall die typisierte Berücksichtigung der bautechnischen Anordnung des Objekts, der Wohnlage und des Umschwungs (vorne E. 2.2.5). Auch die Vorinstanz nimmt an, dass der Zuschlag sachlich gerechtfertigt sei (vorne E. 3.3.1).

E. 3.4.8

Die Vorinstanz und die Steuerpflichtigen stellen indes eine Verletzung des abgaberechtlichen Legalitätsprinzips fest. Sie erblicken diese darin, dass ein ausser Kraft gesetztes Kreisschreiben der ESTV weiterhin angewendet werde. Ausgangspunkt bildet dabei folgendes: Das abgaberechtliche Legalitätsprinzip (auf Bundesebene Art. 164 Abs. 1 lit. d BV ; auf Ebene der Kantone oder Gemeinden Art. 127 Abs. 1 BV nebst dem jeweiligen kantonalen Verfassungsrecht) verlangt zum einen, dass der Abgabetatbestand rechtssatzmässig und formellgesetzlich gefasst ist (Erfordernis der Normstufe bzw. Gesetzesvorbehalt). Zum andern ruft es nach einer minimalen Ausgestaltung des Rechtssatzes (Erfordernis der Normdichte bzw. Tatbestandsvorbehalt). Ihm zufolge sind (zumindest) die in Art. 164 Abs. 1 lit. d BV bzw. allgemein in Art. 127 Abs. 1 BV genannten Tatbestandselemente (Abgabesubjekt, Abgabeobjekt, Abgabebemessungsgrundlage, Abgabetarif) formellgesetzlich und rechtssatzmässig zu fassen (BGE 143 I 220 E. 5.1.1 S. 224; 143 II 283 E. 3.5 S. 292; 142 II 182 E. 2.2.1 S. 186). Mit dem abgaberechtlichen Legalitätsprinzip verbindet der Verfassungsgeber die Absicht, dass den rechtsanwendenden Behörden kein übermässiger Spielraum verbleibt und sichergestellt ist, dass die möglichen Abgabepflichtigen absehbar und rechtsgleich sind (BGE 142 II 182 E. 2.2.2 S. 186).

E. 3.4.9

Dies alles heisst nicht, dass es zwangsläufig zu unvorhersehbaren Steuerfolgen führen müsste, wenn eine abgaberechtliche Norm der zweiten Steuerhoheit (immer noch) auf einen Rechtssatz oder eine Verwaltungsverordnung der ersten Hoheit verweist, obwohl der Rechtssatz oder die Verwaltungsverordnung in der Zwischenzeit von der ersten Steuerhoheit aufgehoben worden ist. Als § 9 Abs. 2 StV /SO Nr. 15 im Jahr 1992 in Kraft trat, war das Reformpaket von 1990 (DBG/StHG) zwar verabschiedet, aber noch nicht in Kraft getreten. Die Rechtsetzungskompetenz der Kantone und Gemeinden im Bereich ihrer eigenen direkten Steuern war zu diesem Zeitpunkt - in den verfassungsrechtlichen

Schranken - noch unbegrenzt. Der Kanton Solothurn entschied sich mangels näherer eigener Regeln dafür, die Richtlinien der ESTV (und insbesondere das Kreisschreiben 1969) als Erkenntnisquelle heranzuziehen. In Fortführung von Art. 21 Abs. 1 lit. b des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; AS 1940 1947) blieb der am 1. Januar 1995 in Kraft getretene Art. 21 Abs. 2 DBG aber rudimentär gehalten (vorne E. 3.2.1), was es erforderlich machte, weiterhin auf § 9 Abs. 2 StV /SO Nr. 15 zurückzugreifen.

E. 3.4.10

Die Revision der StV/SO Nr. 15 per 1. Januar 2017 und der Blick in das Rundschreiben der ESTV vom 21. Februar 2008 (vorne E. 3.4.5), ebenso wie die ursprüngliche Konzeption von § 9 Abs. 2 StV /SO Nr. 15 lassen auch bei der auf Prüfung von Willkür beschränkten Kognition keinen Zweifel daran, dass das Kreisschreiben 1969 für die vorliegenden Zwecke anwendbar war, wenngleich es formell nicht mehr in Kraft stand. Die gegenteilige Auslegung und Anwendung des kantonalen Verordnungsrechts ist verfassungsrechtlich unhaltbar (Art. 9 BV). Der angefochtene Entscheid verletzt das massgebende Verordnungsrecht in stossender Weise und führt zu einem nicht haltbaren Ergebnis. Es ist von Willkür in der Rechtsanwendung auszugehen (BGE 144 I 113 E. 7.1 S. 124; 144 II 281 E. 3.6.2 S. 287; 144 III 145 E. 2 S. 146; 143 IV 500 E. 1.1 S. 503; 142 II 369 E. 4.3 S. 380).

E. 3.5

Das KStA/SO hat den Eigenmietwert des Annexbaus mit Fr. 960.-- pro Jahr bemessen, was die Vorinstanz schützte. Die Steuerpflichtigen halten einen Ansatz von Fr. 390.-- für zutreffend. Wie es sich damit verhält, bedarf keiner weiteren Prüfung, ist der Annexbau doch gar nicht Streitgegenstand. Die Steuerpflichtigen haben hierzu von einer Beschwerde an das Bundesgericht abgesehen. Darauf sind sie zu behaften. Es ist ausgeschlossen, nach Fristablauf im Rahmen der Vernehmlassung eine Art "Anschlussbeschwerde" (

recours joint) zu erheben (Urteile 2C_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 1.3.1; 2C_738/2012 vom 27. November 2012 E. 1.2; BGE 138 V 106 E. 2.1 S. 110).

E. 3.6

Die Beschwerde erweist sich damit, soweit die direkte Bundessteuer betreffend, als begründet. Sie ist insofern im Sinne der Erwägungen gutzuheissen, der angefochtene Entscheid aufzuheben und der Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Solothurn vom 12. Oktober 2015 zu bestätigen.

IV. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Solothurn

E. 4.1

Für die Zwecke der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Solothurn stellen sich dieselben Rechtsfragen, wobei zumindest sinngemäss dieselben Rechtsnormen anwendbar sind. Die Auslegung und Anwendung des Rechts unterliegen wiederum der auf die Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte beschränkten Kognition, weshalb im Ergebnis kein anderer Schluss eintreten kann. Die Auffassung, § 9 Abs. 2 StV /SO Nr. 15 sei eine dynamische Verweisung zu entnehmen, verstösst auch im Bereich des kantonalen und kommunalen Steuerrechts gegen das Willkürverbot.

E. 4.2

Die Beschwerde ist daher, auch was die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Solothurn betrifft, begründet. Sie ist im Sinne der Erwägungen gutzuheissen, der angefochtene Entscheid aufzuheben und der Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Solothurn vom 12. Oktober 2015 zu bestätigen.

V. Kosten und Entschädigung

E. 5.1

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen, wofür diese zu gleichen Teilen und solidarisch haften (Art. 66 Abs. 5 BGG).

E. 5.2

Dem Kanton Solothurn, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

E. 5.3

Die Festsetzung der Kosten und Entschädigung für das vorinstanzliche Verfahren wird der Vorinstanz übertragen (Art. 67 in Verbindung mit Art. 68 Abs. 5 BGG).

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