

BL_GERICHTE 810 04 146 vom 15. Dezember 2004

BL Gerichte, 2004-12-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_810_04_146

FR: BL_GERICHTE 810 04 146 du 15 décembre 2004

IT: BL_GERICHTE 810 04 146 del 15 dicembre 2004

Regeste

Das Vorliegen der Prozessvoraussetzungen ist von Amtes wegen zu prüfen (§ 16 Abs.2 VPO; E. 1a). Ab der Steuerperiode 2001 sind Entscheide des Steuergerichts betreffend die direkte Bundessteuer mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht anfechtbar (Art. 145 Abs. 1 DBG; Art. 50 Abs. 3 und Art. 73 Abs. 1; § 131 StG; E. 1b, Änderung der Rechtsprechung).

Erwägungen

E. 1

a) Das Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), hat vor der materiellrechtlichen Beurteilung einer Streitsache gemäss § 16 Abs. 2 VPO von Amtes wegen zu prüfen, ob die Eintretensvoraussetzungen erfüllt sind (vgl. BLVGE 1998/1999, S. 134 E. 1b). Zu diesen, in diesem Zusammenhang zu prüfenden Prozessvoraussetzungen sind die Zuständigkeit der angerufenen Beschwerdeinstanz sowie die Beschwerdebefugnis zu zählen. Letztere umschreibt die Berechtigung eines Rechtssubjekts oder einer Behörde, ein bestimmtes Rechtsmittel zu ergreifen (vgl. René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel und Frankfurt am Main 1996, N 953 und 1010 ff.). b) Der Kanton Basel-Landschaft sieht für die Staatssteuern einerseits und für die direkten Bundessteuern andererseits verschiedene Beschwerdewege vor. Nach § 131 StG können Entscheide des Steuergerichts betreffend Staatssteuern mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Bei Entscheidungen des Steuergerichts betreffend die direkte Bundessteuer schliesst das Steuergesetz die Beurteilung des Kantonsgerichts dagegen aus mit der Folge, dass diese Urteile unmittelbar beim Bundesgericht angefochten werden können und müssen. Mit anderen Worten, entscheidet das Steuergericht als erste beziehungsweise als letzte kantonale und verwaltungsunabhängige Instanz, je nachdem ob es sich um Streitigkeiten betreffend die kantonalen und kommunalen Steuern oder aber die direkten Bundessteuern handelt. Im Bereich der Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern erklärt das Steuergesetz im Übrigen nur den Steuerpflichtigen, die Gemeinde und die kantonale Steuerverwaltung für beschwerdelegitimiert. In seinem in BGE 130 II 65 publizierten Grundsatzentscheid vom 19. Dezember 2003 hat das Bundesgericht festgehalten, dass ein Kanton, der wie der Kanton Basel-Landschaft einen zweistufigen Instanzenzug für die kantonalen Steuern kennt, diesen Rechtsmittelweg auch für die direkte Bundessteuer vorsehen müsse, damit die Harmonisierungsziele auch im Bereich des Verfahrensrechts optimal verwirklicht werden könnten. Dies ergebe sich aus der verfassungskonformen Auslegung von Art. 145 Abs. 1 DBG in Verbindung mit Art. 50 Abs. 3 StHG und müsse ab Steuerperiode 2001 Geltung haben. Das Bundesgericht hat

diesen Grundsatz mittlerweile wiederholt bestätigt und tritt in konstanter Praxis auf solche Entscheide letzter kantonalen Instanzen betreffend die direkte Bundessteuer nicht mehr ein, die analog zu Veranlagungsverfügungen betreffend kantonale Steuern bei einer zweiten kantonalen verwaltungsunabhängigen Instanz hätten angefochten werden müssen (vgl. unpubliziertes Urteil des Bundesgerichts Nr. 2A.22/2004 vom 5. Oktober 2004 E. 1.2). Da der Kanton Basel-Landschaft im Bereich der kantonalen und kommunalen Steuern ein verwaltungsunabhängiges zweistufiges Rechtsmittelverfahren vorsieht, ist dieses - ausgehend der klaren bundesgerichtlichen Praxis - auch im Bereich der direkten Bundessteuer zur Anwendung zu bringen. Das Kantonsgericht hat die vorliegende Beschwerde somit zu beurteilen. Im Übrigen kann an dieser Stelle festgehalten werden, dass zurzeit ein Vernehmlassungsverfahren betreffend die Einführung eines einheitlichen, für alle Rechtsmittelverfahren in Steuersachen geltenden zweifachen Instanzenzuges im Gange ist. Damit soll die vorstehend erläuterte bundesgerichtliche Praxis, welche seitens des Kantonsgerichts auch ohne entsprechende kantonale formellgesetzliche Grundlage bereits heute umzusetzen ist, im kantonalen Recht verankert werden. c) Strittig ist schliesslich, ob die ESTV legitimiert ist, die vorliegende Beschwerde gegen den Entscheid des Steuergerichts zu erheben und ob die Beschwerde rechtzeitig erhoben wurde. Art. 145 Abs. 2 DBG hält diesbezüglich unmissverständlich fest, dass für den Fall, dass eine zweite kantonale verwaltungsunabhängige Rechtsmittelinstanz angerufen werden kann, die in Art. 140 - 144 DBG statuierten Verfahrensbestimmungen sinngemäss anzuwenden sind. Nach Art. 141 Abs. 1 und 2 lit. a DBG kann die ESTV gegen jede Veranlagungsverfügung und jeden Einspracheentscheid einer Veranlagungsbehörde innert 30 Tagen Beschwerde bei der kantonalen Steuerrekurskommission erheben. Damit ist deren Beschwerdelegitimation auch im vorliegenden Verfahren gegeben und die Beschwerdeerhebung zudem rechtzeitig erfolgt. Auf die im Übrigen formgerecht eingereichte Beschwerde kann somit eingetreten werden.

E. 2

a) Streitgegenstand ist vorliegend die Frage, wie der Eigenmietwert des selbstbewohnten Liegenschaftsanteils von X. im Rahmen der direkten Bundessteuer zu bemessen ist. Während im Allgemeinen die Nutzung eigenen Vermögens keine Einkommenssteuer auslöst, muss jener Steuerpflichtige, der seine eigene oder eine ihm zur Nutzniessung zustehende Liegenschaft selber nutzt, mithin darin wohnt, den Wert dieser Nutzung im Sinne einer Naturaleinkunft als Einkommen versteuern (vgl. dazu Peter B. Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N 2 f. S. 186 f. und Ernst Höhn, Steuerrecht, 5. Aufl., Bern und Stuttgart 1986, § 16 N 9). Die Besteuerung der Eigennutzung von Liegenschaften als Einkommen soll eine Gleichbehandlung von Liegenschafteneigentümern und Mietern bewirken, denn letztendlich benötigt jeder Mensch eine Wohnstätte und jener, der eine Wohnung mietet, kann den Mietzins nicht von seinem Einkommen abziehen, da dieser zu den Lebenshaltungskosten gehört. Würde die Eigennutzung nicht besteuert, so könnte der Liegenschaftseigentümer ein lebensnotwendiges Bedürfnis (Wohnen) befriedigen, ohne dafür steuerbares Einkommen verwenden zu müssen (vgl. dazu Höhn, a.a.O., § 16 N 7). b) Der Eigenmietwert stellt das Resultat der Bewertung dieser Eigennutzung dar. Bei der Veranlagung der kantonalen und kommunalen Steuern wird der Eigenmietwert gemäss § 27 ter Abs. 3 StG anhand des Gebäudekatasterwerts bemessen. Bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer dagegen erfolgt die Festsetzung des Eigenmietwerts nach dem Wortlaut von Art. 21 Abs. 2 DBG unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und

der tatsächlichen Nutzung der selbstbewohnten Liegenschaft. Als Grundlage der Festsetzung der Eigenmiete gilt der objektive Marktwert (vgl. auch ASA 63 S. 819 E. 3b, ASA 55 S. 620 E. 3 und BGE 124 I 145). Nach einhelliger Ansicht der Lehre handelt es sich dabei um den Betrag, den der Steuerpflichtige für die Miete des betreffenden Wohnobjekts an Dritte zahlen müsste beziehungsweise den eine Drittperson für die entgeltliche Überlassung der Nutzung zu zahlen bereit wäre (vgl. Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Art. 21 DBG, S. 92 und Pra, Band 86, S. 646). c) Um im Rahmen der direkten Bundessteuer schweizweit eine möglichst gleichmässige Besteuerung des Eigenmietwerts herbeizuführen, hat die ESTV bereits am 29. März 1969 die "Richtlinien für die Ermittlung des Mietwertes selbstbenutzter Wohnliegenschaften" (Kreisschreiben) erlassen. Dieses sieht zwei Grundmethoden für die Ermittlung des Eigenmietwertes vor: entweder aufgrund des Mietwerts von Vergleichsobjekten, sofern solche vorhanden sind, oder andernfalls aufgrund von Schätzungen. Da in aller Regel aber keine Vergleichsobjekte vorhanden sind, ist der Eigenmietwert regelmässig anhand von Schätzungen festzulegen, welche nach objektiven Kriterien vorzunehmen sind (vgl. Pra 86, S. 646 mit weiteren Hinweisen). Weil Schätzungsergebnisse aufgrund der Unterschiedlichkeit der Schätzungsgrundlage (Höchst-/Tiefstpreise, Altbau-/Neubauwohnungen, Neumieten/Mieten bei langjährigem Mietverhältnis) aber immer eine gewisse Unschärfe aufweisen, besteht naturgemäss eine Bandbreite, innerhalb der sich der solcherart, nach objektiven Kriterien geschätzte Marktmietwert bewegen kann. Um mittels Schätzungen zu einem sachgerechten Resultat zu kommen, sieht die ESTV in ihrem Kreisschreiben schliesslich drei Schätzungsverfahren vor: die Einzelbewertung, die Bewertung auf der Grundlage kantonaler Schätzungen oder die Bewertung in Sonderfällen. Die Möglichkeit der Bewertung auf der Grundlage kantonaler Schätzungen stützt sich heute auch auf Art. 9 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Bewertung der Grundstücke bei der direkten Bundessteuer (Vo GB) vom 31. Juli 1986. Für die Anwendung dieses Verfahrens wird zunächst vorausgesetzt, dass nach einheitlichen Grundsätzen durchgeführte kantonale Liegenschaftsschätzungen vorhanden sind (Abs. 1). Die ESTV stellt in der Folge nach Anhören der kantonalen Verwaltungen fest, ob die kantonalen Schätzungen den Bewertungsgrundsätzen der Art. 2 - 8 Vo GB entsprechen und setzt die Koeffizienten fest, mit denen die kantonalen Schätzungen für die Veranlagung der direkten Bundessteuer verwendet werden können (Abs. 2). Entsprechend anerkennt die ESTV die für die kantonalen Steuern massgebenden, auf Gebäudekatasterwerte gestützte Eigenmietwerte für die direkte Bundessteuer, sofern sie aufgrund der periodischen, stichprobenweise durchgeführten Erhebungen im kantonalen Durchschnitt nicht unter 70 % des Marktmietwertes liegen (vgl. Kreisschreiben). Wird diese Interventionslimite eingehalten, liegt im Rahmen der direkten Bundessteuer eine gesetzeskonforme Besteuerung des Eigenmietwerts vor.

E. 3

a) Vorliegend stellt sich in erster Linie die Frage, ob bei der Bemessung der direkten Bundessteuer 2001 der Eigenmietwert des durch X. selbstbenutzten Liegenschaftanteils - wie von der ESTV beschwerdeweise verlangt - anhand des Marktwertes oder anhand von Schätzungen zu ermitteln ist. Dabei ist zunächst noch einmal festzuhalten, dass von einer Ermittlung des Eigenmietwerts anhand des Marktwertes und damit anhand von Vergleichsobjekten grundsätzlich abgesehen wird, da in der Regel ein direkter Vergleich nicht möglich ist, sind doch Liegenschaften bezüglich Lage und Ausgestaltung meist sehr

unterschiedlich. Nur im Falle eines Mehrfamilienhauses, in dem der Eigentümer selbst eine von vielen Wohnungen bewohnt, ist die Errechnung des Eigenmietwerts zu marktüblichen Verhältnissen überhaupt annähernd möglich. Dies aber auch nur dann, wenn die Wohnungen bezüglich Lage, Grösse oder Ausstattung wirklich vergleichbar sind, und die Mietverhältnisse in Bezug auf ihre Hypothekarzinsbasis, Teuerung und Unterhaltskosten vorher auf den gleichen Stand gebracht werden. Einzig in einer solchen Situation kann ein theoretisch erzielbarer Mietertrag als konkreter Eigenmietwert angenommen werden. Bei der Beantwortung der Frage, ob der Eigenmietwert anhand eines objektiven Marktwerts eruiert werden kann, ist im Übrigen auch ein Blick auf den Begriff der Orts- und Quartierüblichkeit im Mietrecht hilfreich. Erforderlich ist dort, dass mehrere, in der Regel fünf Vergleichsobjekte vorhanden sind (vgl. BGE 114 II 364). Nach Art. 11 der Verordnung über die Miete und Pacht von Wohn- und Geschäftsräumen (VMWG) vom 9. Mai 1990 müssen diese nach Lage, Grösse, Ausstattung, Zustand und Bauperiode mit der Mietsache vergleichbar sein. Dabei werden vom Bundesgericht hohe Anforderungen an die Substantiierung gestellt (vgl. BGE 123 III 317 ff.). b) Schon allein bezüglich der Lage scheitert im vorliegenden Fall ein Vergleich der beiden Objekte, umfasst der von X. vermietete Liegenschaftsanteil doch das 1. und 2. Stockwerk, wohingegen er selber offenbar einzig das Erdgeschoss bewohnt. Entsprechend ist anzunehmen, dass seine Wohnung nicht nur weniger sonnig ist, sondern auch eine weniger freie Aussicht hat. Es wird von der Lehre denn auch anerkannt, dass Wohnräume mit steigender Stockwerkzahl im Allgemeinen höher bewertet werden (vgl. Schweizerisches Mietrecht, Kommentar, Hrsg. SVIT, Zürich 1991, S. 630). Bezüglich der Ausstattung, welche ebenfalls ein Vergleichskriterium bildet, fällt es dem Kantonsgericht schwer, ein Urteil zu fällen. Immerhin ist aufgrund der aktenkundigen Pläne ersichtlich, dass sich im vermieteten Obergeschoss ein Wintergarten befindet, welcher diese Wohnung mit Sicherheit zusätzlich aufwertet. Damit ergibt sich bereits aufgrund zweier ausgewählter Kriterien, dass der selbstgenutzte und der vermietete Anteil der Liegenschaft X.s in keiner Art und Weise vergleichbar sind. Am Rande sei an dieser Stelle noch erwähnt, dass sich im vorliegenden Fall auch in Anbetracht des doch relativ hohen Mietzins die Frage aufdrängt, ob dieser für die 2/3 Anteile der Liegenschaft, auch für eine gute Lage in Binningen, nicht doch deutlich über dem Marktwert liegt. Gemäss eigenen Angaben von X. stellt das Mietverhältnis denn auch ein Glücksfall dar. Ein ausserordentlich hoher Mietzins wäre aber nicht mehr als ortsüblich zu bezeichnen, sodass dieser zur Bemessung des Eigenmietwerts auch bei ansonsten grösstmöglicher Vergleichbarkeit der beiden Anteile nicht beigezogen werden könnte.

E. 4

Aus dem Gesagten ergibt sich folglich, dass die Ermittlung des Eigenmietwerts des von X. selbstbewohnten Anteils im Rahmen der direkten Bundessteuer grundsätzlich anhand des Katasterwerts, das heisst anhand der für die Staats- und Gemeindesteuern relevanten kantonalen Schätzungen vorzunehmen ist. Wie in Ziffer 2 lit. c hievordargelegt wurde, werden die auf diese errechneten Eigenmietwerte von der ESTV im Rahmen der direkten Bundessteuer durch einheitliche Zuschläge erhöht, um schweizweit ein allzu grosses Gefälle zu vermeiden bzw. ein solches auszugleichen. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss bei der Bemessung des Eigenmietwerts den örtlichen Verschiedenheiten und den Schätzungsungenauigkeiten aber ausreichend Rechnung getragen werden, was den kantonalen Behörden bei der Vornahme ihrer Schätzungen zwangsläufig einen Beurteilungs- und Ermessensspielraum eröffnet (BGE 123 II 9 E. 4).

Das Bundesgericht weist zudem darauf hin, dass es in der Natur der Sache liegen würde, dass sich eine absolute Gleichbehandlung zwischen Mietern und Eigentümern nicht erzielen lasse. Da im Kanton Basel-Landschaft die Eigenmietwerte nur noch rund 35% des Marktwerts erreichen, werden diese für die Bemessung der direkten Bundessteuer von der Steuerverwaltung mit einem degressiven Zuschlag zwischen 97 % und 79 % versehen. Dies um die vom Bundesgericht geforderten, verfassungsmässig zulässige Untergrenze von 60% des Marktmietwerts zu erreichen (vgl. Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., N 13 f. S. 189 f.; BGE 128 I 242 E. 2.1).

E. 5

In Zusammenfassung der vorstehenden Erwägungen kann somit festgehalten werden, dass im vorliegenden Fall ein direkter Vergleich des von X. vermieteten und des von ihm selbstbewohnten Anteils seiner Liegenschaft nicht vorgenommen werden kann, weil die beiden Anteile in keiner Art und Weise vergleichbar sind. Entsprechend kann - entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung und der ESTV - der mit den beiden oberen Stockwerken erzielte Mietertrag nicht zur Bemessung des Eigenmietwerts der von X. genutzten Wohnung beigezogen werden. Aber auch wenn eine Vergleichbarkeit der beiden Wohnobjekte gegeben wäre, besteht Anlass zur Vermutung, dass der mit der Vermietung von 2/3 der Liegenschaft erzielte Mietertrag ohnehin nicht als objektive Marktmiete qualifiziert werden könnte. Entsprechend ist der Eigenmietwert für den von X. selbstbewohnten Liegenschaftsanteil aufgrund kantonaler Schätzungen, das heisst aufgrund des kantonalen Gebäudekatasterwertes zu berechnen. Der seitens des Steuergerichts im vorliegend angefochtenen Entscheid zur Anwendung gebrachte, bereits mit dem in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vorausgesetzten Zuschlag versehene Eigenmietwert von Fr. 10'150.-- ist somit nicht zu beanstanden und die Beschwerde der ESTV vom 28. April 2004 wird deshalb abgewiesen. KGE VV vom 15.12.2004 i.S. X. (810 04 146/322)/ALD

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