

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.258 vom 21. März 2022

BS Appellationsgericht, 2022-03-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2021.258

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.258 du 21 mars 2022

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2021.258 del 21 marzo 2022

Erwägungen

E. 1

1.1 Die angefochtenen Entscheide beziehen sich einerseits auf die kantonalen Steuern pro 2016 (VD.2021.258) sowie die direkte Bundessteuer pro 2016 (VD.2021.259). Beide Verfahren betreffen dieselben Parteien und beruhen auf demselben Tatsachenfundament. Zudem stellen sich in beiden Verfahren dieselben Rechtsfragen, welche aufgrund paralleler Bestimmungen zu beurteilen sind. Es rechtfertigt sich daher, die Verfahren zu vereinigen und in einem einzigen Urteil darüber zu befinden (vgl. VGE VD.206.249 und 250 vom 2. November 2017 E. 1.1 und BGer 2C_437/2020 vom 17. Februar 2021 E. 1.1 mit Hinweis auf BGE 135 II 260 E. 1.3.3 S. 264).

1.2 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 des Steuergesetzes [StG, SG 640.100]; § 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege [VRPG, SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 in Verbindung mit § 32 Abs. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes [GOG, SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

Bezüglich der direkten Bundessteuer kann das kantonale Recht den Weiterzug des Beschwerdeentscheids mittels Beschwerde an eine weitere verwaltungsunabhängige Instanz vorsehen (Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Sieht das kantonale Recht ein zweistufiges Rekursverfahren für die kantonalen Steuern vor, muss dasselbe Verfahren auch für die direkte Bundessteuer gelten (BGE 130 II 65 E. 6 S. 75 ff.). Da das baselstädtische Recht für die kantonalen Steuern ein zweistufiges Rekursverfahren vorsieht, kommt dieses auch für die direkte Bundessteuer zur Anwendung (VGE 608/2006 vom 22. Juni 2006, in: BJM 2008, S. 220; vgl. Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005, S. 277 ff., 287). Im Beschwerdeverfahren der direkten Bundessteuer gelten in erster Linie die Verfahrensbestimmungen der Art. 140-144 DBG, subsidiär jene des kantonalen Rechts über die Organisation und das Verfahren, insbesondere jene über den Rekurs (Art. 145 Abs. 2 DBG, § 1 der Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer [SG 660.100]; VGE VD.2013.104 vom 31. Oktober 2013 E. 1.1).

1.3 Zum Rekurs und zur Beschwerde ist legitimiert, wer durch die angefochtenen Entscheide berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Abänderung hat (§ 13 Abs. 1 VRPG). Dies trifft auf die Rekurrierenden als Adressaten der angefochtenen Entscheide zu. Der Rekurs und die Beschwerde wurden frist- und formgerecht eingereicht

(§ 171 Abs. 2 in Verbindung mit § 164 Abs. 2 StG, Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Somit ist auf die Rechtsmittel einzutreten.

1.4 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz diesbezüglich keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (siehe § 171 StG). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat. In Bezug auf die direkte Bundessteuer können mit der Beschwerde alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 3 DBG).

E. 2

Strittig ist zunächst, ob die Rekurrierenden von ihrem steuerbaren Einkommen für die kantonalen Steuern und die Bundessteuer pro 2016 einen Kinderabzug gemäss § 35 Abs. 1 lit. a StG respektive Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG in Abzug bringen können. Gemäss diesen Bestimmungen kann für jedes minderjährige oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt die steuerpflichtige Person sorgt, bei der kantonalen Steuer der Betrag von CHF 7'800.■ und bei der direkten Bundessteuer der Betrag von CHF 6'500.■ als Sozialabzug vom Einkommen in Abzug gebracht werden. Vorliegend ist unstrittig, dass der Sohn der Rekurrierenden [...] 2017 geboren worden ist. Die Rekurrierenden stellen sich auf den Standpunkt, dass der Sozialabzug aber bereits für den Nasciturus zu berücksichtigen sei.

2.1 Die Vorinstanz hat erwogen, die Zulässigkeit des Kinderabzugs als Sozialabzug beurteile sich nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode bzw. der Steuerpflicht. Voraussetzung für den Abzug gemäss § 35 Abs. 1 lit. a StG respektive Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG sei, dass das Kind zum Stichtag das 18. Lebensjahr nicht vollendet habe oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehe und die steuerpflichtige Person für dessen Unterhalt Sorge. Ein Mindestalter sehe das Gesetz nicht vor. Anders als das Zivilrecht kenne das Steuerrecht den Begriff des Nasciturus nicht. Gemäss Art. 31 des Zivilgesetzbuchs (ZGB, SR 210) beginne die Persönlichkeit mit dem Leben nach der vollendeten Geburt und ende mit dem Tode. Ein Kind sei aber bereits vor der Geburt unter dem Vorbehalt seiner lebendigen Geburt rechtsfähig. Diese zeitlich rückwirkende Rechtsfähigkeit könne insbesondere beim Erbrecht von Bedeutung sein. Sie finde aber im Steuerrecht keine Anwendung. Im Steuerrecht gelte im Unterschied zum Erbrecht vielmehr das Stichtagsprinzip. Am Stichtag vom 31. Dezember 2016 habe noch nicht festgestanden, ob das Kind lebend geboren werde. Zudem könne der Abzug auch deshalb nicht gewährt werden, weil die Rekurrierenden keine Kosten für den Unterhalt des ungeborenen Kindes zu tragen hätten und solche wohl zu Recht weder geltend gemacht noch nachgewiesen hätten (vgl. angefochtene Entscheide, E. 3b f.).

2.2 Mit ihrem Rekurs bzw. ihrer Beschwerde anerkennen die Rekurrierenden explizit die Geltung des Stichtagsprinzips bei Sozialabzügen. Sie machen aber geltend, dass dem Nasciturus nach der Schweizer Rechtsordnung ex tunc Rechtspersönlichkeit zukomme. Die Rechtspersönlichkeit bestehe daher bereits vor dem Stichtag. Die Stichtagsbetrachtung könne folglich nicht zu einer Aberkennung des Kinderabzuges führen. Die gesetzlichen Regelungen sähen kein Mindestalter vor und würden nicht voraussetzen, dass ein Kind

bereits geboren sein müsse. Gemäss Art. 12 DBG übernehme ein Nasciturus auch die anteilmässige Steuernachfolge (vgl. Rekurs und Beschwerde, Rz 8 f.). Auch wenn ein expliziter Verweis für die Beurteilung der subjektiven Voraussetzungen für den Kinderabzug auf das Personenrecht des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB) fehle, sei für die Beurteilung des Begriffs des Kindes die Definition von Art. 31 ZGB hinzuzuziehen. Es gehe daher nicht darum, woran der Kinderabzug anknüpfe, sondern lediglich darum, ob ein ungeborenes Kind bereits als Kind existiere beziehungsweise rechtsfähig sei (vgl. Rekurs und Beschwerde, Rz 10 f.). Dem Kind beziehungsweise dem Nasciturus werde bereits vor der Geburt eine besondere Stellung zuerkannt. Der Nasciturus werde rückwirkend als rechtsfähig anerkannt, besitze gemäss Art. 31 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 544 Abs. 1 ZGB bedingte Erbfähigkeit, sei Mitglied der Erbengemeinschaft, hafte solidarisch für Erbschafts- und Erbgangsschulden, habe einen schuldrechtlichen Anspruch auf Schadenersatz aus ungerechtfertigten Eingriffen der körperlichen Integrität für Ereignisse vor der Geburt aus Art. 41 ff. des Schweizerischen Obligationenrechts (OR) sowie Anspruch auf Ersatz des Versorger Schadens bei Tötung einer Person mit Versorgerqualität aus Art. 45 Abs. 3 OR. Strafrechtlich stehe ein vorsätzlich begangener Schwangerschaftsabbruch unter Strafe und schütze somit auch die rechtlich bereits vorhandene Persönlichkeit des Kindes (vgl. Rekurs und Beschwerde, Rz 12). Die Folge der Rechtsfähigkeit des Nasciturus sei die Erlangung sämtlicher Persönlichkeitsrechte im Sinne der Rechtsordnung. Die zeitliche Rückwirkung sei auch für die steuerrechtliche Beurteilung des stichtagsbezogenen Sozialabzuges relevant. Aufgrund der tatsächlichen Rückwirkung habe das Kind bereits zum hier relevanten Stichtag vom 31. Dezember 2016 ex tunc die Persönlichkeitsrechte erlangt. Folglich sei der Kinderabzug zu gewähren, da das Kind im Zeitpunkt des Stichtages bereits gezeugt gewesen sei (vgl. Rekurs und Beschwerde, Rz 14 f.).

2.3 Darin kann den Rekurrierenden nicht gefolgt werden. Strittig ist die Auslegung des Begriffs des Kindes in § 35 Abs. 1 lit. a StG und Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG.

2.3.1 Ausgangspunkt der Gesetzesauslegung ist auch im Steuerrecht der Wortlaut der Bestimmung (grammatikalisches Element). Ist er klar, d.h. eindeutig und unmissverständlich, darf vom Wortlaut nur abgewichen werden, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, der Wortlaut ziele am «wahren Sinn» der Regelung vorbei. Anlass für eine solche Annahme können im Sinne einer historischen Auslegung die Entstehungsgeschichte der Bestimmung, im Sinne einer teleologischen Auslegung ihr Zweck oder im Sinne einer systematischen Auslegung der Zusammenhang mit andern Vorschriften geben. Dies gilt insbesondere, wenn die grammatikalische Auslegung zu einem Ergebnis führt, das der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann (BGer 2C_116/2015 vom 30. September 2015 E. 2.1 mit Hinweis auf BGE 140 II 80 E. 2.5.3 S. 87 und viele andere Urteile). Dabei kommt dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung namentlich im Schnittstellenbereich verschiedenartiger Rechtsgebiete Bedeutung zu, wo sich fremdrechtliche Vorfragen stellen, welche nach einer einheitlichen, harmonisierenden Beantwortung rufen (BGE 143 II 8 E. 7.3 S. 23 f. mit Hinweis auf BGer 2C_771/2014 vom 27. August 2015 E. 2.1 und 2C_628/2013 vom 27. November 2013 E. 2.2.2).

2.3.2 Bereits in grammatikalischer Hinsicht zielt die gesetzliche Regelung auf einen Abzug für ein Kind, welches bis zum Stichtag auf die Welt gekommen ist. Dem entspricht denn auch in Anwendung des Stichtagprinzips die Auslegung in der Literatur. Massgebend ist eine Geburt vor dem Jahresende (Baumgartner/Eichenberger, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.],

Kommentar DBG, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 35 N 33). Demgegenüber entfällt der Abzug, wenn die Voraussetzungen für die Vornahme eines Sozialabzuges erst nach Beginn der Steuerperiode eintreten, wie zum Beispiel bei der «Geburt eines Kindes erst nach dem Stichtag» (Locher, Kommentar DBG, 2. Auflage, Basel 2019 Art. 35 N 58). Voraussetzung für die Geltendmachung eines Kinderabzuges ist daher der Bestand eines Kindsverhältnisses (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 35 N 20 und 25; Häfeli, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 35 N 7, Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 34 N 17b). Dieses beginnt aber frühestens mit der Geburt eines Kindes (Art. 252 Abs. 1 und Art. 255 Abs. 1 ZGB; für den Fall einer pränatalen Anerkennung durch den Vater vgl. Schwenzer/Cottier, Basler Kommentar ZGB I, 6. Auflage, Basel 2018, Art. 260 N 4 und 21).

Diesem Ergebnis der grammatikalischen Auslegung entspricht auch die teleologische Auslegung. Der Kinderabzug berücksichtigt nach dem subjektiven Nettoprinzip die Verminderung der Leistungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Person aufgrund der Mittel, die sie für Personen aufwenden muss, für die sie gesetzlich zum Unterhalt verpflichtet ist (Reich, Steuerrecht, 3. Auflage, Zürich 2020, § 12 N 40 und § 13 N 276 f.; Baumgartner/Eichenberger, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 35 N 6; Häfeli, a.a.O., § 35 N 5). Es bedarf daher einer zivilrechtlichen Unterhaltsverpflichtung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 35 N 20; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 34 N 17b; Häfeli, a.a.O., § 35 N 7). Mit dem Kinderabzug sollen daher die direkten Kosten berücksichtigt werden, welche ein Kind den unterhaltspflichtigen Eltern verursacht. Eltern können daher den Kinderabzug geltend machen, wenn sie für deren Unterhalt sorgen (Locher, a.a.O., Art. 35 N 7 und 16; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 35 N 25 f.). Aus dem Stichtagsprinzip folgt denn auch, dass Sozialabzüge dann gewährt werden, wenn und soweit die Unterstützungskosten in der Steuerperiode angefallen sind und die Voraussetzungen für die Gewährung des Abzuges am Stichtag noch fortbestehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 35 N 83; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 34 N 69).

Voraussetzung für eine Unterhaltspflicht ist aber der Bestand eines Kindsverhältnisses (Roelli, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 276 N 1), welches nach dem Gesagten mit der Geburt des Kindes beginnt. Die Rekurrierenden bestreiten denn auch die Feststellung der Vorinstanz, wonach sie vor der Geburt keine Kosten für den Unterhalt des ungeborenen Kindes zu tragen hätten, nicht. Soweit Eltern für Kinder vor der Geburt Auslagen tätigen, betrifft dies im Ergebnis zudem den Zeitraum ab der Geburt, weshalb diese in steuerrechtlicher Hinsicht periodengerecht auf diesen anzurechnen sind.

2.3.3 An diesem Auslegungsergebnis ändert auch die Regelung über den Nasciturus in Art. 31 Abs. 2 ZGB entgegen der Auffassung der Rekurrierenden nichts. Auch nach der zivilrechtlichen Regelung beginnt die Persönlichkeit mit der vollendeten Geburt (Art. 31 Abs. 1 ZGB). Die Regelung in Art. 31 Abs. 2 ZGB bezieht sich allein auf den Beginn der Rechtsfähigkeit, indem dem Nasciturus diese unter der Bedingung seiner vollendeten Geburt rückwirkend zuerkannt wird. Die Bestimmung ist vor allem im Zusammenhang mit dem Erbrecht von Relevanz (Beretta, in: Basler Kommentar ZGB I, 6. Auflage, Basel 2018, Art. 31 N 21; Breitschmid, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 31 N 7). Diesbezüglich besteht kein Schnittstellenbereich zur

steuerrechtlichen Behandlung der Eltern eines Kindes. Die rückwirkende Anerkennung der Rechtsfähigkeit hat auch keinen Bezug zu Sinn und Zweck des strittigen Kinderabzugs.

2.4 Daraus folgt, dass der Beurteilung der Vorinstanz bezüglich der Aufrechnung des geltend gemachten Kinderabzugs für Steuern pro 2016 in allen Teilen gefolgt werden kann.

E. 3

S. 11 ff. und 112 Ia 240 E. 3c S. 243 ff.). Der Eigenmietwert hat daher grundsätzlich dem Marktmietwert zu entsprechen (vgl. BGE 143 I 137 E. 3.3 S. 140 f., 132 I 157 E. 4.4 S. 164 und 125 I 65 E. 3c S. 68; Reich/Weidmann, in: Steuerharmonisierungsgesetz, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Auflage 2017, Art. 7 N 43). Das Bundesgericht lässt es aber zu, dass der steuerbare Eigenmietwert aufgrund der geringeren Disponibilität in der Nutzung des Eigentums sowie des zulässigen Anliegens, die Selbstvorsorge durch Eigentumsbildung fiskalisch zu fördern, unter dem Betrag einer Marktmiete angesetzt wird (vgl. BGE 143 I 137 E. 3.3 S. 141, 132 I 157 E. 4.5 S. 164, 125 I 65 E. 3c S. 68 und 124 I 145 E. 4a S. 154). Dabei bildet 60 % des Marktmietwerts die auch im Einzelfall nicht unterschreitbare Untergrenze dessen, was mit dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung nach Art. 8 Abs. 1 BV noch zu vereinbaren ist (BGE 143 I 137 E. 3.3 S. 141, 125 I 65 E. 4 S. 69 ff. und 124 I 145 E. 4d S. 156 f.).

3.3.2 Soweit sich die Rekurrierenden auf diese Untergrenze einer zulässigen Abweichung des Eigenmietwerts vom Marktmietwert einer Liegenschaft berufen, ist festzustellen, dass es sich hierbei allein um eine entsprechende Regelungskompetenz handelt. Das Bundesrecht öffnet den Kantonen diesbezüglich einen entsprechenden Spielraum bei ihrer steuerrechtlichen Gesetzgebung. Es verpflichtet sie aber nicht dazu, die Eigenmietwerte im Verhältnis zu den Werten der Marktmieten zu senken. Im Recht des Kantons Basel-Stadt findet sich keine Bestimmung, wonach der Eigenmietwert unter dem Marktmietwert einer Liegenschaft anzusetzen ist (vgl. § 22 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 StG und § 16 StV). Auch das Bundesrecht kennt keinen Grundsatz der bloss massvollen Eigenmietwertbesteuerung (vgl. Art. 21 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 DBG in Verbindung mit Art 16 Abs. 2 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 21 N 86). Vielmehr ist allein der nach objektiven Kriterien festgelegte Marktmietwert ohne prozentuale Reduktion Bemessungsgrundlage des Eigenmietwerts (vgl. Reich, a.a.O., § 13 N 56).

3.3.3 Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat (angefochtene Entscheide, E. 4c), berechnet sich der Eigenmietwert für selbstgenutzte Wohnliegenschaften (Einfamilienhäuser und Stockwerkeigentumswohnungen) durch Multiplikation des Vermögenssteuerwerts der Liegenschaft mit dem Eigenmietwertsatz. Dieser besteht aus dem Referenzzinssatz für Hypotheken gemäss Art. 12a VMWG bei Beginn der Steuerperiode und einem Zuschlag von 1,75 %. Insgesamt beträgt der Eigenmietwertsatz aber höchstens 4,5 % des Vermögenssteuerwerts (§ 16 Abs. 1 StV). Mit dieser Regelung ist der bisherige Faktor für die Bestimmung des Eigenmietwerts aufgrund der 2016 vorgenommenen Neubewertung von selbstgenutztem Wohneigentum reduziert worden (Treu, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi [Hrsg.], a.a.O., § 22 N 22).

3.3.3.1 Soweit sich die Kritik grundsätzlich gegen die Anwendung einer schematisierenden Regelung richten sollte, könnte ihr nicht gefolgt werden. Zutreffend ist zwar, dass einer formelmässigen Bestimmung des massgebenden Marktmietwerts respektive Eigenmietwerts stets eine gewisse Streubreite inhärent ist (vgl. BGE 143 I 137 E. 4.5.1 S. 145, 128 I 240 E. 2.6 S. 245 f., 124 I 193 E. 3f S. 197 f. und 123 II 9 E. 4b S. 14 f.).

Eigenmietwerte sind das Ergebnis von Schätzungen und als solche immer mit einem gewissen Ermessen verbunden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 21 N 90; Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates, Parlamentarische Initiative Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung, in: BBl 2021 1631 ff. [S. 12/48]). Auch eine individuelle Bewertungsmethode vermöchte aber aufgrund der anzuwendenden schematisierenden Elemente, der subjektiven, bei der schätzenden Person liegenden Faktoren wie auch aus Gründen eines fehlenden Mietmarkts respektive fehlender Vergleichbarkeit bei bestimmten Wohnobjekten wie etwa bei Einfamilienhäusern bei weitem nicht immer präzise Ergebnisse zu liefern (BGE 128 I 240 E. 2.6 S. 245 und 125 I 65 E. 4e S. 70). Gerade der Versuch des konkreten Vergleichs des Mietwerts von selbstgenutzten Einfamilienhäusern mit vermieteten Einfamilienhäusern ist schwierig, da es nur einen sehr beschränkten Markt für vermietete Einfamilienhäuser gibt und bloss ein kleiner, wenig repräsentativer Teil der in aller Regel zur Eigennutzung durch die jeweilige Eigentümerschaft bestimmten Einfamilienhäuser vermietet wird (vgl. Botschaft zum Steuerpaket 2001, in: BBl 2001 3055 f.). Die Anwendung von Schätzmethoden ist daher unvermeidlich, wobei bei ihrer Anwendung gerade dem Streubereich Rechnung zu tragen ist, muss doch eine Überschreitung der Höhe der Marktmiete in jedem Einzelfall vermieden werden (BBl 2001 3056). Wie bereits bei der Bestimmung des Vermögenssteuerwerts von Wohneigentum führt jede Schätzmethode auch bei der Bestimmung des Eigenmietwerts zwangsläufig zu einer gewissen Pauschalierung und Schematisierung und vermag nicht allen Einzelaspekten völlig gerecht zu werden. Dies ist aus praktischen und veranlagungsökonomischen Gründen unvermeidlich und in einem gewissen Ausmass zulässig, auch wenn dabei die rechtsgleiche Behandlung nicht restlos gewährleistet wird (VGE VD.2019.7 vom 25. September 2019 E. 3.1 mit Hinweis auf BGE 131 I 291 E. 3.2.2 S. 307, 128 I 240 E. 2.3 S. 243; BGer 2C_834/2015 vom 15. Februar 2016 E. 2.4 f. und 2P.36/1999 vom 3. November 2000 E. 2c). Das Bundesgericht räumt den Kantonen daher bei der Festlegung der kantonalen Eigenmietwerte einen recht grossen Spielraum ein (Reich, a.a.O., § 13 N 55) und lässt sie in diesem Sinne «an der langen Leine» (Reich/Weidmann, a.a.O., Art. 7 N 44). Die Kantone sind diesbezüglich autonom (Treu, a.a.O., § 22 N 19). Eine formelmässige Ermittlung der Eigenmieten ist daher grundsätzlich zulässig (Reich, a.a.O., § 13 N 56, Reich/Weidmann, a.a.O., Art. 7 N 45a).

3.3.3.2 Indem der Eigenmietwert auf der Grundlage des Vermögenssteuerwerts einer Liegenschaft ermittelt wird, wird auch ihrer konkreten Beschaffenheit angemessen Rechnung getragen (vgl. zur analogen Rechtslage im Kanton Zürich Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 21 N 71). Der Vorhalt der Rekurrierenden, mit der gesetzlichen Berechnungsmethode werde «der individuelle Charakter der Liegenschaft ausser Acht gelassen», ist daher unzutreffend. Der Vermögenssteuerwert richtet sich nach dem Verkehrswert eines Grundstücks (§ 46 Abs. 4 StG). Bei selbstbewohnten Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen wird er auf der Basis des Realwerts geschätzt, welcher sich aus dem Gebäudewert und dem Landwert zusammensetzt (§ 51 Abs. 1 StV). Als Gebäudewert gilt dabei der indexierte Gebäudeversicherungswert unter angemessener Berücksichtigung der zustandsabhängigen Altersentwertung gemäss Gebäudeversicherung. Der Landwert entspricht dem relativen Landwert, welcher sich aus dem absoluten Landwert gemäss Bodenwertkatalog ableitet und die altersabhängige Nutzungsintensität des Grundstücks durch einen prozentualen Einschlag berücksichtigt.

Wie die Steuerverwaltung bereits mit ihrem Einspracheentscheid festgestellt hat, ist der Steuerwert der Liegenschaft [...] mit Einspracheentscheid vom 27. Februar 2018 auf CHF 1'166'000.■ festgesetzt worden. Nachdem der dagegen erhobene Rekurs mangels Leistung des verfügten Kostenvorschusses von der Steuerrekurskommission mit Verfügung vom 3. Mai 2018 abgeschrieben worden war, erwuchs die Bewertung des Steuerwerts der Liegenschaft in Rechtskraft. Es ist daher von diesem Vermögenssteuerwert auszugehen.

3.3.3.3 Nicht konkret bestritten wird von den Rekurrierenden die Berücksichtigung des Referenzzinssatzes gemäss Art. 12a VMWG. Die entsprechende Kopplung bringt im Rahmen des maximalen Faktors von 4,5 % eine Anbindung des Eigenmietwertes bei steigenden Mieten (Treu, a.a.O., § 22 N 22) und sorgt damit für eine entsprechende Gleichbehandlung. Demgegenüber rügen sie, dass der «willkürliche Zuschlag» von 1,75 % auf diesem Referenzzinssatz, mit welchem der Eigenmietwert für die kantonalen Steuern auf einen Prozentsatz von 3,5 % des Vermögenssteuerwert zu liegen kommt, nicht begründet werde. Das Gleiche gelte auch für den Prozentsatz von 4 % bei der direkten Bundessteuer (vgl. Rekurs und Beschwerde, Rz 25 f.). Tatsächlich kann den Akten nicht entnommen werden, auf welcher Grundlage und mit welcher Begründung der Regierungsrat diesen Zuschlag festgesetzt hat. Bekannt ist einzig, dass mit der Regelung der Erhöhung der Vermögenssteuerwerte Rechnung getragen und der bisher angewandte Faktor reduziert worden ist (vgl. Treu, a.a.O., § 22 N 22). Zudem entspricht der Prozentsatz jenem gemäss der Berechnungsmethode im Kanton Zürich (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 21 N 84). Dies kann aber offen bleiben. Zu prüfen ist vielmehr, ob die schematische Festsetzung des Eigenmietwerts gemäss § 16 Abs. 1 StV im vorliegend zu beurteilenden Fall zu einem Wert über dem Marktmietwert zu liegen kommt.

3.3.4 Entgegen der Auffassung der Rekurrierenden führt die Berechnungsmethode für den Eigenmietwert dabei nicht bereits grundsätzlich zu einer Schlechterstellung von Wohneigentümerinnen und -eigentümern gegenüber Mietenden. Soweit sich die Rekurrierenden dabei auf Aufwendungen beziehen, die nur bei Wohneigentümerschaft, nicht aber bei Mietenden anfielen (vgl. Rekurs und Beschwerde, Rz 32), geht ihre Argumentation an der wirtschaftlichen Ausgangslage vorbei. Die von ihnen geltend gemachten finanziellen Belastungen von Wohneigentümerinnen und -eigentümern werden selbstverständlich auch bei der Vermietung von Grundeigentum bereits bei der Berechnung einer Kostenmiete berücksichtigt.

Mit ihrer auf ihren Aufwand abzielenden Argumentation blenden die Rekurrierenden vollkommen aus, dass sie als Liegenschaftseigentümer neben den Schuldzinsen Aufwendungen zum Unterhalt und zum Werterhalt ihrer Liegenschaft von ihrem steuerbaren Einkommen in Abzug bringen können. Dabei kann bei Gebäuden, die älter als zehn Jahre sind, ein Pauschalabzug von 20 % des Eigenmietwerts vorgenommen werden, auch wenn in der betreffenden Steuerperiode keine Unterhaltskosten in dieser Höhe angefallen sind, und ohne dass eine Anrechnung in Steuerperioden mit höheren Unterhaltskosten erfolgen würde (vgl. § 37 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 StV). Unerfindlich ist auch, welche Bedeutung dem fehlenden Zinsertrag auf den investierten Eigenmitteln zukommen soll. Mit der Aufrechnung des Eigenmietwerts und dem Abzug der Schuldzinsen vom Einkommen soll gerade dem Naturalertrag aus der Liegenschaft Rechnung getragen werden. Dieser ersetzt einen Zinsertrag auf seinem Kapital, welches Mietende zu versteuern haben.

Unverständlich ist auch der Hinweis auf fehlenden Mieterschutz bei Wohneigentum. Die Rekurrierenden vermögen sich als Eigentümerschaft in ihrem Wohnrecht selbst zu schützen. Soweit es ihnen aufgrund veränderter finanzieller Situation nicht mehr möglich sein sollte, ihr Eigentum zu halten, finden sie sich in vergleichbarer Situation von zahlungssäumigen Mietenden, welche sich im schnellen Mietrecht nur noch in sehr beschränktem Umfang auf Mieterschutz berufen können (vgl. Art. 257d, 271a Abs. 3 lit. b und 272 Abs. 1 lit. a OR).

3.3.5 Ebenfalls nicht zu folgen ist der Anknüpfung der Berechnung an die «Steuerlich anerkannte Zinssätze 2016 für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken» gemäss dem ESTV-Rundschreiben (vgl. Rekurs und Beschwerde, Rz 30). Diese Ansätze dienen der Bemessung einer angemessenen Verzinsung von Vorschüssen oder Darlehen in Schweizer Franken, wenn im Einzelfall unverzinsliche oder ungenügend verzinsten Kredite gewährt worden sind. Der Berücksichtigung der Verzinsung des investierten Kapitals dient aber bereits die Anwendung des Referenzzinssatzes. Zudem ist bei der Eigennutzung von Wohneigentum nicht ein hypothetischer Ertrag eines Darlehens, sondern von Grundeigentum zu bemessen.

3.3.6 Schliesslich erscheint der Einwand, dass der auf bloss vier Vergleichsobjekte bezogene Vergleich der Steuerverwaltung mit Mietangeboten für Einfamilienhäuser bloss beschränkte Rückschlüsse zulasse (vgl. Rekurs und Beschwerde, Rz 33), zwar grundsätzlich richtig. Die Schwierigkeiten einer konkreten Einzelbewertung liegt aber nach dem Gesagten gerade in der Natur der Sache, welche zur Anwendung einer schematisierenden Schätzmethode führt (vgl. oben E. 3.3.3.1).

Jedenfalls offensichtlich untauglich für die Konkretisierung der Höhe einer Marktmiete ist das Inserat der Rekurrierenden auf der Internetplattform [...], beruht dieses doch auf klarerweise nicht marktkonformen Konditionen. Die von der Steuerverwaltung erhobenen Vergleiche mit Mietangeboten für Einfamilienhäuser an der [...], an der [...], an der [...] und an der [...] sind daher mit den Erwägungen der Vorinstanz geeignet zur Plausibilisierung ermittelter Schätzwerte (vgl. Einspracheentscheid vom 18. Februar 2019, E. 5). Dies gilt umso mehr, als die Eigenmietwerte von CHF 3'400.85 respektive CHF 3'886.65 bei einer nicht bestrittenen Wohnfläche von 200 m² einem monatlichen Nettoquadratmeterpreis von CHF 17.■ respektive CHF 19.45 entsprechen. Die mit der gesetzlichen Schätzmethode ermittelten Marktmietpreise liegen damit auch im Bereich des auf Wohnungen mit fünf Zimmern anwendbaren Mietpreistrasters (vgl. <https://www.statistik.bs.ch/analysen-berichte/raum-umwelt/mietpreistraster.html>). Dabei ist zu berücksichtigen, dass vorliegend nicht die Miete für eine Wohnung, sondern für ein Einfamilienhaus zu schätzen ist und es sich bei der [...] notorischerweise um eine bevorzugte Wohnlage innerhalb des gesamten Quartiers handelt.

3.4 Insgesamt sind daher keine Anhaltspunkte erkennbar, dass die gesetzliche Schätzmethode gemäss § 16 Abs. 1 StV im vorliegend zu beurteilenden Fall zu einem Eigenmietwert führen würde, welcher 100 % des Marktmietwerts überschreiten würde.

E. 3.3

3.3.1 Wie das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung festgestellt hat, bildet Hintergrund der Eigenmietwertbesteuerung die Beachtung der Steuergerechtigkeit und damit des Grundsatzes der Besteuerung nach Massgabe der finanziellen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV. Sie knüpft am Umstand an, dass Eigentümerinnen

und Eigentümer einer selbstbewohnten Immobilie einen erheblichen Teil der Wohnkosten wie die Hypothekarzinsen oder die Unterhaltskosten steuerlich zum Abzug bringen können, während Mieterinnen und Mietern ein solcher Abzug verwehrt ist, obwohl auch sie unerlässliche Auslagen für die Wohnungsmiete zu tätigen haben (vgl. BGE 143 I 137 E. 3.2 S. 140, 131 I 377 E. 2.1 S. 380 f., 123 II 9 E).

E. 4

Daraus folgt, dass der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen sind. Entsprechend diesem Ausgang der Verfahren tragen die Rekurrierenden deren Kosten mit Gebühren von je CHF 1'500.■.

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