

OW_GERICHTE VVGE 1995/96 Nr. 41 vom 1. Juli 2016

OW Obergericht, 2016-07-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ow_gerichte_VVGE_1995_96_Nr_41

FR: OW_GERICHTE VVGE 1995/96 Nr. 41 du 1 juillet 2016

IT: OW_GERICHTE VVGE 1995/96 Nr. 41 del 1 luglio 2016

Regeste

VVGE 1995/96 Nr. 41, S. 141: Art. 23 Abs. 1 Bst. b aStG, Art. 16 Abs. 1 und 2 VV zum aStG; Art. 23 Abs. 1 Bst. b StG; Art. 10 und 11 VV zum StG; Art. 4 BV. Gewährung eines Mietkostenabzugs? Mangels Gesetzesverletzung liegt kein Fall einer

Volltext

VVGE 1995/96 Nr. 41, S. 141: Art. 23 Abs. 1 Bst. b aStG, Art. 16 Abs. 1 und 2 VV zum aStG; Art. 23 Abs. 1 Bst. b StG; Art. 10 und 11 VV zum StG; Art. 4 BV. Gewährung eines Mietkostenabzugs? Mangels Gesetzesverletzung liegt kein Fall einer Gleichbehandlung im Unrecht vor (Erw. 2). Hingegen ist die Regelung nach dem alten Steuergesetz und der Vollziehungsverordnung dazu im Hinblick auf die Rechtsgleichheit an der Grenze des verfassungsrechtlich Zulässigen, da im konkreten Fall die Herabsetzung des steuerbaren Eigenmietwertes gegenüber dem marktüblichen Zins relativ gross ist. Dennoch rechtfertigt es sich nicht, in die bisherige gesetzliche Regelung einzugreifen und aufgrund der im konkreten Fall auf einem kritischen Niveau liegenden Eigenmietwertfestsetzung einen Mietkostenabzug zu gewähren (Erw. 3). Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 9. Februar 1996 Aus den Erwägungen: 2. Gemäss Art. 23 Abs. 1 Bst. b des alten Steuergesetzes vom 21. Oktober 1979 (aStG, LB XVII, 80) zählt zu den steuerbaren Erträgen aus unbeweglichem Vermögen auch der Mietwert von Gebäuden oder Gebäudeteilen, die sich der Steuerpflichtige kraft Eigentums oder eines Nutzungsrechts für den Gebrauch zur Verfügung hält. Andererseits sieht das Steuergesetz keinen Mietkostenabzug vor; vielmehr zählen die Mietkosten für Wohnung oder Haus zu den steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für den Lebensunterhalt (Art. 37 Bst. a aStG). a) Der Beschwerdeführer verlangt in Analogie zu einem Entscheid des Bundesgerichtes vom 9. November 1990 (ASA 59, 736 ff.) eine sog. Gleichbehandlung im Unrecht. Er macht sinngemäss geltend, da die Eigenmietwerte zu tief angesetzt seien, würden Eigentümer von Häusern und Wohnungen gegenüber ihm als Mieter bevorzugt, was dadurch zu korrigieren sei, dass ihm ein Mietkostenabzug zu gewähren sei. b) Im fraglichen, den Kanton Bern betreffenden Entscheid, hatte das Bundesgericht einen solchen Mietkostenabzug zugelassen (ASA 59, 735 ff.). Es begründete dies nicht damit, dass sich aus dem Gesetz selber eine Privilegierung der Eigentümer, die ihre Wohnung selbst bewohnen, ergebe, da nach der anwendbaren Bestimmung der Eigenwert zum Marktwert aufzurechnen sei. Vielmehr ergebe sich die Privilegierung aus einer rechtsungleichen (unrichtigen) Anwendung dieses Gesetzes. Es führte dazu aus, wenn der damalige Beschwerdeführer das gleiche Einfamilienhaus mit demselben Aufwand als Eigentümer bewohnt hätte, so würde ihm nur ein Mietwert von einem Drittel des von ihm tatsächlich bezahlten Mietpreises als Naturaleinkommen angerechnet. Nach der ausdrücklichen Regelung des bernischen Gesetzes müsste der Eigenmietwert aber zum Marktwert berechnet werden, so dass der Beschwerdeführer auch als Eigentümer sich grundsätzlich nicht weniger Naturaleinkommen anrechnen lassen

müsste als er als Mieter bezahlen müsse. Die Praxis weiche vom Gesetz ab. Aus der Tatsache, dass die bernischen Behörden ihre gesetzwidrige Praxis nicht aufgeben wollten, folgerte das Bundesgericht, dass der Beschwerdeführer nach Art. 4 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (BV, SR 101) Anspruch darauf habe, dass ihm als Wohnungsmieter abweichend vom Gesetz die gleiche Begünstigung gewährt werde, welche - ebenfalls abweichend vom Gesetz - Wohnungseigentümern gewährt werde. c) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung geht der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung in der Regel der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor. Der Umstand, dass das Gesetz in anderen Fällen nicht oder nicht richtig angewendet worden ist, gibt dem Bürger grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden. Das gilt jedoch nur, wenn lediglich in einem einzigen oder in einigen wenigen Fällen eine abweichende Behandlung dargetan ist. Wenn dagegen die Behörden die Aufgabe der in andern Fällen geübten, gesetzwidrigen Praxis ablehnen, kann der Bürger verlangen, dass die gesetzwidrige Begünstigung, die dem Dritten zuteil wird, auch ihm gewährt werde (ASA 59, 737; BGE 115 Ia 83 Erw. 2, 411 Erw. c, 112 Ib 387 Erw. 6, 110 II 400 Erw. 2; Georg Müller, Kommentar BV 1987, N. 45 ff. zu Art. 4 BV). Das setzt voraus, dass sich die Behörde der Rechtswidrigkeit bewusst war und dennoch keine Anstalten traf, ihre Praxis zu ändern (ASA 59, 737; 112 Ib 387 Erw. 6, 99 Ib 383 Erw. 5b). aa) Erste Voraussetzung für eine Gleichbehandlung im Unrecht ist demnach, dass eine gesetzwidrige Praxis der Steuerbehörden vorliegt. Der Beschwerdeführer beruft sich in diesem Zusammenhang darauf, das Obwaldner Steuergesetz gehe beim Eigenmietwert von einem Marktwert aus. Er räumt zwar ein, dass Art. 23 Abs. 1 Bst. b aStG den Mietwert nicht definiert. Es könne sich hier sowohl um den Marktwert, den Protokollwert oder eine sonstige frei wählbare Grösse handeln. Er beruft sich in diesem Zusammenhang indessen auf Art. 16 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung zum alten Steuergesetz vom 14. Dezember 1979 (VV zum aStG, LB XVII, 183), wonach als Mietwert von Gebäuden und Gebäudeteilen der Betrag gilt, den der Eigentümer oder Inhaber eines Nutzungsrechtes als Mieter für ein gleichartiges Objekt in gleicher Lage aufwenden müsste. Gestützt auf diese Bestimmung sei davon auszugehen, dass es sich beim Mietwert gemäss Steuergesetz um den Marktwert handle. Die Steuerkommission und die Einsprache- Steuerkommission vertraten demgegenüber die Auffassung, dass das alte Steuergesetz nicht den marktüblichen Zins als Eigenmietwert vorschreibe. bb) Art. 16 Abs. 1 VV zum aStG statuiert die sog. Vergleichsmethode. Daneben sieht aber Abs. 2 dieser Bestimmung folgendes vor: Der Eigenmietwert wird in der Regel pauschaliert, und zwar so, dass er einem bestimmten Prozentsatz des Steuerwertes des Grundstückes entspricht; der Regierungsrat stellt zu Beginn jeder Steuerperiode fest, welcher Prozentsatz des Steuerwertes selbstbenutzter Grundstücke in der Regel dem Mietwert entspricht. Dieser Methodenpluralismus wird als verfassungsrechtlich unbedenklich betrachtet (vgl. BGE 103 Ia 112; AGVE 1978, 111; BVR 1985, 173; Anna Nekola, Besteuerung des Grundeigentums im Privatvermögen in der Schweiz, Diessenhofen 1983, 78 ff.). In Obwalden gelangten nach dieser Regelung pauschalierte Eigenmietwerte nicht nur bei Einfamilienhäusern, sondern auch bei Reihenhäusern und Stockwerkeigentum konsequent zur Anwendung. Hingegen wurde der Eigenmietwert der vom Eigentümer bewohnten Wohnung eines Mehrfamilienhauses, da kein Fall eines (ausschliesslich) selbstbenutzten Grundstückes, nach der Vergleichsmethode von Art. 16 Abs. 1 VV zum aStG ermittelt. Der Eigentümer musste sich, Gleichartigkeit der Objekte vorausgesetzt, den Betrag als Eigenmietwert anrechnen lassen, den er vom Mieter als Mietzins forderte (VVGE 1989/90, Nr. 43, Erw. 2b

= Steuerentscheid 1991 B25.3 Nr. 9; VGE vom 16. März 1994 i.S. F. und vom 26. März 1993 i.S. M; Thomas Stadelmann, Leitsätze zum Steuergesetz des Kantons Obwalden, Bern/Stuttgart/Wien 1993, N. 6 und 7 zu Art. 23 aStG). In VVGE 1989/90 Nr. 43 hielt das Verwaltungsgericht zunächst fest, dass der Vorteil der selbstbenutzten Wohnung an sich Naturaleinkommen sei und dass Naturaleinkünfte grundsätzlich zum Marktwert anzurechnen seien (Art. 8 Abs. 2 VV zum aStG). Deshalb müsste die sich am Markt orientierende Schätzung des Eigenmietwertes gemäss Art. 16 Abs. 1 VV zum aStG zu einer gesetzmässigen Besteuerung führen. Würde dieser Grundsatz verallgemeinert, so wäre für alle selbstgenutzten Wohnungen ein marktgerechter Eigenmietwert zu ermitteln; der pauschalierte Eigenmietwert auf Basis des Steuerwertes käme diesfalls nur ausnahmsweise zum Zuge, wenn für bestimmte Objekte kein aussagekräftiger Wohnungsmarkt bestünde. Das Verwaltungsgericht stellte aber fest, dass die Regelung des Art. 16 Abs. 2 VV zum aStG den pauschalierten Eigenmietwert aufgrund der Steuerwerte keineswegs als Ausnahmeerscheinung vorsehe, sondern generell für selbstgenutzte Grundstücke, und zwar auch dann, wenn vergleichbare, mietzinsabwerfende Objekte durchaus vorhanden wären, wie dies gelegentlich bei Reihenhäusern und oft bei Stockwerkeigentum der Fall sei. Damit gerate aber die Ermittlung des Eigenmietwertes aufgrund einer sich am Markt orientierenden Schätzung gemäss Art. 16 Abs. 1 VV zum aStG zur eigentlichen Ausnahme, die auf die vom Eigentümer genutzte Wohnung in Mehrfamilienhäusern zur Anwendung gelange. Vor diesem Hintergrund könne es daher bei der Methodenwahl namentlich mit Blick auf die Rechtsgleichheit unter Selbstbenutzern nicht oberstes Ziel sein, einen möglichst marktgerechten Eigenmietwert zu ermitteln (vgl. auch VGE vom 16. März 1994 i.S. F., 5). Daraus ergibt sich nun aber, dass der Auffassung des Beschwerdeführers nicht gefolgt werden kann, dass das alte Steuergesetz den Mietwert als Marktwert definiert habe. Vielmehr verhält es sich so, dass der gesetzlich nicht näher umschriebene Begriff des Mietwertes in der dazugehörigen Vollziehungsverordnung zwei verschiedene Interpretationen erfuhr, wobei die Bestimmung des Mietwertes nach dem sog. Protokollwert gemäss Art. 16 Abs. 2 VV zum aStG als Regelfall zu betrachten ist. Damit erscheint aber der Vorwurf der Gesetzesverletzung durch die Steuerbehörden als unbegründet. Art. 16 Abs. 2 VV zum aStG eröffnete dem Regierungsrat einen beträchtlichen Spielraum. Es entsprach offenbar dem Willen des kantonalen Gesetzgebers, die Möglichkeit zu schaffen, die Haus- und Wohnungseigentümer in den Genuss günstiger Mietwerte kommen zu lassen (vgl. auch Pra 85/1996 Nr. 3 Erw. 2c; BGE 116 Ia 322 Erw. 2b). Ist aber eine Gesetzesverletzung zu verneinen, so kann der Beschwerdeführer zum vorneherein keine Gleichbehandlung im Unrecht beanspruchen. 3. Eine andere Frage ist indessen, ob die Regelung des alten Steuergesetzes und der dazugehörigen Vollziehungsverordnung bzw. deren konkrete Anwendung im vorliegenden Fall gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit gemäss Art. 4 BV verstösst. a) Ein Erlass verstösst gegen das Gebot der Rechtsgleichheit, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (Steuer-Revue 1995, 375; BGE 116 Ia 323 Erw. 3c). Auf dem Gebiet der Steuern wird Art. 4 BV konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Der Gesetzgeber hat aber im Abgaberecht wie in andern Rechtsgebieten weitgehende

Gestaltungsfreiheit. Nach dem Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung ist allerdings eine sachlich unbegründete Ausnahme einzelner Personen oder Personengruppen von der Besteuerung unzulässig, da der Finanzaufwand des Gemeinwesens für die allgemeinen öffentlichen Aufgaben grundsätzlich von der Gesamtheit der Bürger getragen werden soll (BGE 116 Ia 323 f. Erw. 3d, 112 Ia 244 Erw. 4c). b) Die Anrechnung des Eigenmietwertes bezweckt die Gleichstellung von Mietern und Eigenheimbesitzern. Dem Mieter ist ein Abzug des Mietzinses, in welchem die dem Hauseigentümer anfallenden Wohnkosten in Form von Hypothekarzinsen und Unterhaltsauslagen enthalten sind, gänzlich verwehrt. Gleichwohl hat er diese Auslage. Bei gleichem Gehalt und gleichen anderen Abzügen wird der Mieter auf diese Weise mit einem höheren steuerpflichtigen Einkommen veranlagt als der Eigenheimbesitzer. Dieser mit einer rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen unvereinbare Zustand bedarf der Korrektur durch die Anrechnung des Eigenmietwertes (Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, Bern 1984, 64; Kathrin Klett, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, ZSR 1992 II, 99 ff.). Die genaue Bestimmung des Eigenmietwertes lässt sich hingegen nicht unmittelbar aus Art. 4 BV ableiten. Das ist Sache des Gesetzgebers; bei dessen Stillschweigen steht den Vollzugsbehörden ein entsprechender Spielraum zu (BGE 116 Ia 324 Erw. 3d). c) Nach der Praxis des Bundesgerichts verletzt die Besteuerung des Mietwertes Art. 4 BV noch nicht, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft oder zulässt, die Fragen aufwerfen oder nicht in jeder Hinsicht der wirtschaftlichen oder juristischen Überlegung folgen, nach welcher der Eigenmietwert dem Marktwert entspricht. Art. 4 BV und damit das Rechtsgleichheitsgebot sind nur dann verletzt, wenn die Unterscheidungen offensichtlich sinnlos sind (BGE 116 Ia 324 Erw. 3f, 115 Ia 287 Erw. 6). In BGE 116 Ia 324 f. führte das Bundesgericht in diesem Zusammenhang aus, das Steuerrecht folge oft nicht strengen wirtschaftlichen oder juristischen Überlegungen. So würden beispielsweise Schuldzinsen regelmässig zum Abzug zugelassen, auch wenn sie nicht Gewinnungskosten seien. Oft würden auch Wertsteigerungen auf Privatvermögen nicht besteuert. Ebenso werde die Eigennutzung von Fahrnis nicht besteuert, obschon sie wirtschaftlich ins Gewicht falle. Eine Ausnahme mache nur die Nutzung des Grundeigentums, was damit begründet werde, dass jeder ein Dach über dem Kopf brauche. Das Bundesgericht wies ferner darauf hin, dass die Eigennutzung einer Wohnung grundsätzlich kein Einkommen in Geld sei. Auch sei ein Mieter bei der Auswahl seiner Wohnung freier als ein Eigentümer, der mit seiner Wohnung enger verbunden sei. Unter diesen Umständen liege keine Verletzung von Art. 4 BV vor, wenn der kleineren Disponibilität des Nutzens einer eigenen Wohnung bei der Festsetzung des Mietwertes Rechnung getragen werde. Es verstosse nicht gegen das Rechtsgleichheitsgebot, den steuerbaren Eigenmietwert gegenüber dem marktüblichen Zins herabzusetzen und in diesem Sinne Wohnungseigentümer und Wohnungsmieter zahlenmässig nicht gleich zu behandeln, soweit die pauschale Herabsetzung des Eigenmietwertes mässig bleibe. In Pra 85/1996 Nr. 3 Erw. 3a führte das Bundesgericht ergänzend aus, der kantonale Gesetzgeber dürfe davon ausgehen, dass die aus niedrigen Eigenmietwerten resultierenden Steuervorteile einen Anreiz zum Neuerwerb von Wohneigentum bildeten und dessen Erhalt zugleich erleichterten. In der Tat bezwecken namentlich verschiedene neuere Gesetzesrevisionen die Förderung von Wohneigentum in der Bevölkerung (vgl. etwa die Bestimmungen des revidierten Bundesgesetzes über die berufliche Vorsorge und des Freizügigkeitsgesetzes). Das Bundesgericht führte im zitierten Entscheid weiter aus, vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips rechtfertige sich daher ein nicht unwesentlicher Einschlag gegenüber dem Marktwert bei der Besteuerung des

Eigenmietwertes. Gleichzeitig sei zwar zu berücksichtigen, dass von einer Eigenmietwertbesteuerung, wie sie auch ausdrücklich Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) verlange, ernsthaft nur dann gesprochen werden könne, wenn der Eigenmietwert selbstgenutzter Liegenschaften nicht einer bloss "symbolischen", sondern einer wirklichen, substanziellen Besteuerung unterworfen werde. In Lehre und Praxis werde daher davon ausgegangen, dass mindestens ein bestimmter Prozentsatz des Marktmietwertes als steuerpflichtiges Einkommen zu erfassen sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung gehe in ihrer Praxis zur direkten Bundessteuer von einer Untergrenze des Eigenmietwertes von 70% des Marktmietwertes aus. In einem nicht publizierten Gutachten zu Händen des Finanzdepartementes des Kantons Aargau vom August 1987 nehme F. Zuppinger an, die verfassungsrechtlich gebotene Untergrenze für die Eigenmietwertbesteuerung liege bei 60% des Marktmietwertes. Das Bundesgericht wollte sich indessen nicht festlegen, wo und in welcher Form die Grenze des verfassungsrechtlich Zulässigen bezüglich der Differenz zwischen Eigenmietwert und Marktmietwert zu ziehen sei. Es erachtete die aus der im konkreten Fall angefochtenen Verwaltungsänderung resultierenden Durchschnittswerte (54,25% des Marktmietwertes für Einfamilienhäuser und 58,26% für Eigentumswohnungen) zwar als sehr niedrig. Dennoch verneinte es eine Verletzung des Art. 4 BV, wobei es unter anderem darauf verwies, dass ein demokratisch legitimierter Erlass zur Diskussion stehe, bei dessen Überprüfung eine entsprechende Zurückhaltung geboten sei und ferner, dass die zuständigen kantonalen Organe gerade in letzter Zeit erhebliche Anstrengungen im Hinblick auf eine Erhöhung der Eigenmietwerte unternommen hätten. So habe der Regierungsrat den Zustand bei den geltenden Katasterschätzungen zum Anlass genommen, dem Kantonsrat eine Gesetzesänderung vorzuschlagen, welche unter anderem eine Mietwertfestsetzung auf neuer Grundlage ermöglichen solle (Pra 85/1996 Nr. 3 Erw. 3a/cc). d) In seinem Urteil vom 31. Oktober 1995 (StE 1996 A 21.11 Nr. 39) entschied das Zürcher Verwaltungsgericht, dass der Mieter einen Mietkostenabzug vornehmen könne, wenn der nach der Formelmethode korrekt ermittelte Eigenmietwert eines Einfamilienhauses oder einer Eigentumswohnung weniger als 60% der vom Mieter entrichteten Nettojahresmiete betrage. In der Begründung führte das Zürcher Verwaltungsgericht unter anderem aus, die vom Marktwert abweichende Festsetzung eines niedrigeren Eigenmietwertes verletze das Gleichheitsgebot von Art. 4 Abs. 1 BV nicht, wenn die Abweichung massvoll, d.h. sachlich begründet und vernünftig sei. Der in den Weisungen des Regierungsrates vorgesehene Einschlag von 30% gegenüber dem Marktwert sei angesichts der aus administrativen Gründen einzig in Frage kommenden Methode einer Formelwertung sowie mit Blick auf die geringere Disponibilität des Nutzens des selbstbewohnten Grundeigentums sachgerecht und vernünftig. Die Methode der Formelbewertung ziele darauf ab, bezogen auf eine bestimmte Gemeinde einen Eigenmietwert zu ermitteln, der lediglich im Durchschnitt aller Fälle 70% des Marktwertes entspreche. Die Höhe dieses Einschlags auf dem Marktwert sei insbesondere darum verfassungskonform, weil es wegen des verfassungsmässigen Verbots der Besteuerung fiktiven Einkommens zu vermeiden gelte, dass der vom Durchschnitt nach oben abweichende Streubereich Schätzungsergebnisse zeitige, welche den Marktwert überstiegen. Es liege aber auf der Hand, dass durch den Einschlag ein ebenso hoher Anteil der einzelnen Schätzungsergebnisse unter dem rechnerischen Mittelwert von 70% des Marktwertes zu liegen komme. Daher wäre die Auffassung verfehlt, all diese unter 70% des Marktwertes liegenden Bewertungsergebnisse seien verfassungswidrig. Vielmehr seien sie

als unvermeidliche und damit sachgerechte Folge der als verfassungskonform erkannten Bewertungsmethode hinzunehmen, sofern sie allerdings jene Bandbreite nicht überschreiten würden, welche sachlicher Grund für den Einschlag auf dem Marktwert sei. Im Einzelfall sei eine der Formelwertmethode allseitig entsprechende Bewertung des Eigenmietwerts verfassungskonform, wenn das Ergebnis vom Methodenziel von 70% des Marktwerts nicht mehr als 20% des Marktwerts abweiche, d.h. der Mietwert entweder zwischen 70 und 90% oder aber - weil eine Herabsetzung auf die Hälfte des Marktwertes im Einzelfall nicht mehr als massvoll erscheine - zwischen 60 und 70% des Marktwerts liege. Soweit also vereinzelt Bewertungsergebnisse diesen Prozentsatz unterschritten, seien sie als verfassungswidrig zu würdigen, wenn sie unter dem methodenbedingten unteren (um 10% korrigierten) Streubereich von 60% des Marktwerts lägen. Das Verwaltungsgericht stellte in der Folge auf den Jahresmietzins unter Ausklammerung der Nebenkosten, welche kein Nutzungsentgelt darstellten, und daher nicht zum Vergleich mit dem Eigenmietwert herangezogen werden dürften, ab. Das Verwaltungsgericht wies daher die Angelegenheit an die Vorinstanz zurück und erkannte, dass wenn der Eigenmietwert niedriger als 60% der um die effektiven Nebenkosten bereinigten Nettojahresmiete sei, dem Steuerpflichtigen zur Herstellung seines verfassungsmässigen Rechts auf Gleichbehandlung ein Abzug vom Einkommen in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen 60% dieser Miete und dem Eigenmietwert zustehe. Bei dieser Entscheidung liess sich das Zürcher Verwaltungsgericht insbesondere vom Umstand leiten, dass die Steuerverwaltung offenkundig eine Änderung ihrer Bewertungsweisungen für den massgeblichen Zeitraum nicht beabsichtigte. e) Vorliegend betrug der Steuerwert der vom Beschwerdeführer bewohnten Wohnung Fr. 140'000.-- und der Eigenmietwert 6% des Steuerwertes, also Fr. 8'400.--. Tatsächlich bezahlte der Beschwerdeführer in den Bemessungsjahren 1989/90 eine Miete von Fr. 14'970.-- und Fr. 16'140.--, wobei unklar ist, ob es sich dabei um den vom Beschwerdeführer bezahlten Brutto- oder Nettomietzins handelt. Die Differenz betrug damit Fr. 6'570.-- und Fr. 7'740.--. Der Eigenmietwert betrug demnach im Jahre 1989 56,11% und im Jahre 1990 52,04% des Marktwertes. Diese Differenz liegt nur unerheblich tiefer als jene im Entscheid des Bundesgerichtes in Pra 85/1996 Nr. 3. Andererseits war die Differenz in jenem Entscheid, wo das Bundesgericht einen Mietkostenabzug zugelassen hatte, wesentlich grösser, betrug doch dort der Mietwert lediglich rund ein Drittel des Marktwertes (ASA 59, 737). Bei der Beurteilung, ob die in Frage stehende Regelung im konkreten Fall noch mit dem Rechtsgleichheitsgebot zu vereinbaren sei, ist einerseits zu beachten, dass Mieter und Wohnungs- und Hauseigentümer unter dem Blickwinkel des Ziels der Wohneigentumsförderung nur in einem beschränkten Ausmass gleich zu behandeln sind. Unterschiede rechtfertigen sich auch mit Rücksicht auf die geringere Disponibilität des Nutzens des selbstbewohnten Grundeigentums. Andererseits ist - nicht anders als im in Pra 85/1996 publizierten Entscheid des Bundesgerichtes, wo dieses die Anstrengungen im Hinblick auf eine Erhöhung der Eigenmietwerte berücksichtigte - auch im vorliegenden Fall zu berücksichtigen, dass das anwendbare Steuergesetz bereits nicht mehr in Kraft steht, sondern durch eine verfassungsrechtlich unbedenklichere Regelung im neuen Steuergesetz (StG, LB XXIII, 155) abgelöst wurde. Art. 23 Abs. 1 Bst. b StG sieht vor, dass der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, steuerbar ist. Die Festsetzung des Eigenmietwertes erfolgt dabei unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbst bewohnten Liegenschaft (vgl. ebenso

Art. 21 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990; DBG, SR 642.11). Art. 10 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz vom 18. November 1994 (VV zum StG, LB XXIII, 267) legt ferner fest, dass der Mietwert selbstbenutzter nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke 5,25% des Nettosteuerwertes betrage. Überdies sieht Art. 11 VV zum StG die ausserordentliche Bemessung des Mietwertes vor. Diese geschieht durch Vergleich, namentlich mit Mietzinsen ähnlicher Objekte in gleicher Lage, wenn die Steuerpflichtigen glaubhaft machen, dass der nach Art. 10 VV zum StG berechnete Eigenmietwert 70% der Marktmiete übersteigt oder wenn der nach Art. 10 VV zum StG berechnete Eigenmietwert offensichtlich von 70% der Marktmiete abweicht. Ferner ergibt sich aus Art. 11 Abs. 1 VV zum StG, dass der anwendbare Eigenmietwert 70% des durch Marktvergleich bestimmten Mietwertes betrage. Damit kennt das neue Steuergesetz eine Regelung, welche dem Grundsatz der Rechtsgleichheit gemäss Art. 4 BV entsprechen dürfte. Aus dieser Sicht rechtfertigt es sich nicht, in die bisherige gesetzliche Regelung einzugreifen und die in der Tat im vorliegenden Fall auf einem kritischen Niveau liegende Festsetzung des Eigenmietwertes zum Anlass zu nehmen, dem Beschwerdeführer den Abzug der Mietkosten zu gewähren. Dies gilt umso mehr, als auch die Festsetzung einer kritischen Grenze bei 60% sich nicht streng logisch begründen lässt, sondern auf Billigkeitserwägungen beruht, die letztlich einer gewissen Willkürlichkeit nicht entbehren. Wollte man gleich entscheiden wie das Zürcher Verwaltungsgericht, so wäre im vorliegenden Fall der Abzug denn auch sehr bescheiden, nämlich Fr. 1'285.70 im Jahre 1990 (7,96% von Fr. 16'140.--) und Fr. 582.35 im Jahre 1989 (3,89% von Fr. 14'970.--), sofern es sich vorliegend überhaupt um die dafür massgebenden Nettojahresmietzinsen handelt. Durch einen derartigen Eingriff in die gesetzliche Ordnung würden jedoch weitere Ungleichheiten geschaffen gegenüber denjenigen Mietern, welche den Mietkostenabzug nicht beanspruchten und ihre Steuerveranlagungen rechtskräftig werden liessen. Eine derartige Bevorzugung eines einzelnen Steuerpflichtigen durch eine Korrektur der im heutigen Zeitpunkt nicht mehr geltenden gesetzlichen Ordnung liesse sich nur schwer rechtfertigen, nachdem der Gesetzgeber bereits Abhilfe geschaffen hat und die Voraussetzungen für eine rechtsgleiche Besteuerung des Eigenmietwerts geschaffen wurden. f) Zusammenfassend ergibt sich demnach, dass keine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots gemäss Art. 4 BV vorliegt. Die Beschwerde ist deshalb abzuweisen. de| fr | it Schlagworte eigenmietwert miete gesetz bundesgericht beschwerdeführer eigentümer entscheid verwaltungsgericht steuerpflicht alter steuerwert rechtsgleiche behandlung verfassungsrecht grundstück steuer Mehr Deskriptoren anzeigen Normen Bund BV: Art.4 StG: Art.23 Art.37 DBG: Art.21 StHG: Art.7 AGVE 1978, S.111 Zeitschrift ASA 59,735 59,736 59,737 Praxis (Pra) 85 Nr.3 Leitentscheide BGE 112-IA-240 S.244 115-IA-277 S.287 116-IA-321 S.322 116-IA-321 S.324 115-IA-81 S.83 112-IB-381 S.387 103-IA-107 S.112 110-II-398 S.400 116-IA-321 S.323 99-IB-377 S.383 VVGE 1995/96 Nr. 41 1989/90 Nr. 43

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