

**BStP | 2021 | Nr. 8**

Betreff:	Einkommenssteuer, Eigenmietwert
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	17. September 2020
Verfahrensnummer:	STRK.2018.117

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung hat der Eigenmietwert grundsätzlich dem Marktmietwert zu entsprechen. Das Bundesgericht erachtet die Ermittlung des Eigenmietwertes aufgrund eines Prozentsatzes vom grundsätzlich fixen Vermögenssteuerwert als zulässig. Gewisse Pauschalierungen sind, da die Steuerveranlagungen ein Massenverfahren darstellen, bei dem Praktikabilitäts- und veranlagungsökonomischen Aspekten ebenfalls Rechnung zu tragen ist, unumgänglich. Somit ist es zulässig, das Verhältnis des Eigenmietwertes zum Marktmietwert innerhalb einer gewissen Streubreite anzulegen. Nicht zulässig ist eine systematische Unter- bzw. Überbesteuerung. Die von der Steuerverwaltung zur Berechnung des Eigenmietwertes angewandte Methode, die den Eigenmietwert aus einem Prozentsatz des Vermögensteuerwertes ableitet, erweist sich als gesetzeskonform.

Sachverhalt:

A. Die Rekurrenten, die Ehegatten A. und B., deklarierten in ihrer Steuererklärung pro 2016 für die Liegenschaft [...], [...] Basel einen Eigenmietwert für die kantonalen Steuern von CHF 26'400.00. Gestützt auf die ab der Steuerperiode 2016 durchgeführte Neubewertung von selbstgenutzten Liegenschaften und aufgrund des in diesem Zusammenhang ergangenen und in Rechtskraft erwachsenen Einspracheentscheides vom 31. Mai 2017 legte die Steuerverwaltung in der Veranlagungsverfügung vom 22. Februar 2018 den Eigenmietwert auf CHF 39'200.00 fest.

B. Eine am 14. März 2018 dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheidung vom 14. Mai 2018 ab. Die Steuerverwaltung führte im Wesentlichen an, dass entgegen der Ansicht der Rekurrenten die angewendete Methode zur Ermittlung des Eigenmietwertes gesetzeskonform sei und zu sachlichen Ergebnissen führe. Vorliegend sei der Eigenmietwert keineswegs höher ausgefallen als der effektiv am Markt zu erzielende Preis. Überdies sei der Zustand der Liegenschaft bereits in die Neubewertung des Liegenschaftssteuerwertes eingeflossen und wirke sich somit auch auf den Eigenmietwert aus.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 3. Juni 2018. Die Rekurrenten beantragen sinngemäss die Aufhebung des Einspracheentscheides vom 14. Mai 2018 und die Festsetzung des Eigenmietwertes entsprechend ihrer Deklaration. Überdies beantragen die Rekurrenten die Anpassung der Steuerverordnung bezüglich der für die Ermittlung des Eigenmietwertes relevanten Bestimmungen. Die Steuerverwaltung beantragt mit Vernehmlassung vom 10. Juli 2018 die kostenpflichtige Abweisung des Rekurses. Auf die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels konnte verzichtet werden.

Am 1. März 2019 sistierte das Präsidium der Steuerrekurskommission das vorliegende Verfahren. Diese Sistierung wurde am 18. Dezember 2019 aufgehoben.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehende Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1. [...]

2. a) Die Rekurrenten beantragen sinngemäss die Aufhebung des Einspracheentscheides vom 14. Mai 2018 und die Festsetzung des Eigenmietwerts entsprechend ihrer Deklaration. Überdies beantragen die Rekurrenten die Anpassung der Steuerverordnung bezüglich der für die Ermittlung des Eigenmietwerts relevanten Bestimmungen.

b) Zu beurteilen ist vorliegend, ob sich der von der Steuerverwaltung für die kantonalen Steuern pro 2016 aufgrund Gesetz und Verordnung und anhand des rechtskräftig festgesetzten Liegenschaftssteuerwertes veranlagte Eigenmietwert von CHF 39'200.00 als rechtmässig erweist.

3. a) Gemäss Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, insbesondere solche aus Vermögensertrag, eingeschlossen die Eigennutzung von Grundstücken. Die Steuerharmonisierung schreibt den Kantonen einzig vor, einen Eigenmietwert zu erheben, überlässt die Ermittlung jedoch in deren Verantwortung. Unzulässig ist gemäss Bundesgericht eine Bewertungsmethode, welche auf eine systematische Über- oder Unterbesteuerung hinauslaufen würde. Der Eigenmietwert soll gemäss Bundesgericht der angeblichen Marktmiete entsprechen, um eine Ungleichbehandlung gegenüber Mietern zu vermeiden. Als untere Grenze erachtet das Bundesgericht im Einzelfall 60% des Marktwertes als noch verfassungskonform (Treu, Kommentar zum Basel Steuergesetz, 1. Aufl., Basel 2019, § 22, N 19 f. mit weiteren Hinweisen; ausführlich auch BGE 143 I 137 E. 3.3.).

b) Gemäss § 22 Abs. 1 lit. b StG ist der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (Eigenmietwert), steuerbar.

c) Die Berechnung des Eigenmietwertes richtet sich nach § 16 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV). In der Steuerperiode 2016 beträgt der Eigenmietwert bei der kantonalen Einkommenssteuer für selbstgenutzte Wohnliegenschaften (Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen) 3,5 Prozent (kantonale Steuern) des Vermögenssteuerwertes der Liegenschaft.

4. a) Die Rekurrenten beantragen die Anpassung der Steuerverordnung hinsichtlich der für die Ermittlung des Eigenmietwerts massgebenden Bestimmungen. Sie führen dabei an, dass die Lehre grundsätzlich drei Arten der Ermittlung des Eigenmietwerts beschreibe. Bei der ersten Methode werde der Eigenmietwert anhand eines festgelegten Prozentsatzes des Vermögenssteuerwertes errechnet. Bei der zweiten Methode finde ein Einzelbewertungsverfahren statt und bei der dritten Methode finde eine Ermittlung bei Sonderfällen statt. Die Steuerverwaltung bringe nur die erste Methode zur Anwendung, was aber nicht immer zu richtigen Ergebnissen führen würde. Aufgrund von § 16 der StV dürfe die Steuerverwaltung die zweite und dritte Methode gar nicht für die Ermittlung des Eigenmietwerts heranziehen. Dies sei nicht gesetzeskonform, weshalb die Verordnung anzupassen sei.

b) aa) Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung hat der Eigenmietwert grundsätzlich dem Marktmietwert zu entsprechen, wobei durchaus eine gewisse Spannweite bestehen kann. Die Festsetzung kann dabei aufgrund von Vergleichsobjekten geschehen (BGE 143 I 137, E. 3.3, 123 II 9 E. 4.b). Wie die Steuerverwaltung unter Verweis auf die Rechtsprechung und Lehre hinweist, gestaltet sich ein Drittvergleich mangels vergleichbarer ähnlicher Objekte oftmals als schwierig, weshalb eine Schätzung der Marktmiete erfolgen muss (Gurtner/Locher, Praktische Aspekte der Eigenmietwertbesteuerung in: ASA, 69. Band, S. 598). Des Weiteren spricht bei der Festsetzung des Eigenmietwerts weder eine Orientierung an einer Marktmiete noch deren schätzungsweise Ermittlung gegen die erste Methode (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. Zürich 2021, § 22 N. 71).

bb) Auch das Bundesgericht erachtet die Ermittlung des Eigenmietwertes aufgrund eines Prozentsatzes vom grundsätzlich fixen Katasterwert als zulässig (Urteil des Bundesgerichts 2P.36/1999 vom 3. November 2000, E. 2c). Das Gericht führt dabei aus, dass es ausgeschlossen ist, den Eigenmietwert in jedem Einzelfall auf einen genau bestimmten Prozentsatz des Marktmietwertes festzulegen. Gewisse Pauschalierungen sind namentlich in Anbetracht dessen unumgänglich, dass die Steuerveranlagungen ein Massenverfahren darstellen, bei dem Praktikabilitäts- und veranlagungsökonomischen Aspekten ebenfalls Rechnung zu tragen ist. Somit ist es zulässig, das Verhältnis des Eigenmietwertes zum Marktmietwert innerhalb einer gewissen Streubreite anzulegen. Nicht zulässig ist - wie schon erwähnt - eine systematische Unter- bzw. Überbesteuerung (BGE 125 165 E. 3.c; BGE 124 1 193, E. 3.e); so auch das Verwaltungsgericht Basel-Stadt in einem zur Liegenschaftsbewertung 2016 ergangenen Entscheid (Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt VD.2019.8 vom 25. September 2019, E. 3.3)).

c) Wie aufgezeigt, stellt die in § 16 StV vorgesehene Berechnung eine von Lehre und ständiger Rechtsprechung anerkannte Methode zur Ermittlung des Eigenmietwerts dar. Selbst wenn ein auf diese Weise errechneter Eigenmietwert zu einem inadäquaten Ergebnis führen würde, rechtfertigt sich deswegen weder ein Ausweichen auf eine in Gesetz und Verordnung nicht vorgesehene Methode, noch eine Anpassung der Verordnung.

d) Würde der Rüge der Rekurrenten entsprochen und vorliegend eine Einzelfallbewertung vorgenommen, wäre das Ergebnis identisch. Die Steuerverwaltung führt verschiedene Vergleichsberechnungen zu Marktpreisen an und kommt zu einem monatlichen Mietpreis pro Quadratmeter Wohnfläche von durchschnittlich CHF 25.69. Dies würde beim Objekt der Rekurrenten bei einer Wohnfläche von 140 m² einen monatlichen Mietpreis von CHF 3'596.60 ergeben. Die Rekurrenten beziehen sich in ihrer Rekursbegründung auf ein von der Steuerverwaltung im Einspracheentscheid angeführtes Vergleichsobjekt. Dieses Objekt mit einer Fläche von 115 m² ist im Zeitpunkt der Rekuserhebung zu einem Mietzins von CHF 2'900.00 pro Monat am Markt ausgeschrieben worden. Daraus errechnet sich ein monatlicher Mietpreis pro Quadratmeter von CHF 24.35. Wie die Steuerverwaltung im Einspracheentscheid anführte, wurde ein anderes vergleichbares Objekt mit einer Fläche von 170 m² zu einem Mietzins von CHF 4'450.00 pro Monat angeboten und fand offenbar auch einen Abnehmer. Bei diesem Objekt beträgt der monatliche Preis pro Quadratmeter CHF 26.17. Der Durchschnitt dieser Vergleichsobjekte ergibt den besagten Durchschnittswert von CHF 25.69 pro Quadratmeter. Eine Anwendung dieses Wertes auf das Objekt der Rekurrenten ergäbe einen Mietzins von CHF 3'596.60 ($\text{CHF } 25.69 \times 140\text{m}^2 = 3'596.60$) pro Monat. Dieser Mietpreis ist höher als der verfügte Eigenmietwert, der für die kantonalen Steuern auf CHF 3'266.00 pro Monat zu liegen kommt ($\text{CHF } 39'200.00 \cdot 12 = 3'266.00$). Damit dürfte mit dem im Vergleich tieferen Eigenmietwert dem schlechteren Ausbaustandard der Liegenschaft der Rekurrenten Rechnung getragen worden sein. Auch eine Kontrollrechnung mit dem für das Objekt der Rekurrenten verfügten Eigenmietwert von CHF 3'266.00 ergäbe im Vergleich zu den Vergleichsobjekten einen tieferen monatlichen Mietpreis pro Quadratmeter von CHF 23.33 ($\text{CHF } 3'266.00 \cdot 140\text{m}^2 = 23.33$). Somit steht auch unter Berücksichtigung einer in der Steuerverordnung nicht vorgesehenen Einzelfallbewertung der veranlagte Eigenmietwert von monatlich CHF 3266.00 bzw. CHF 39'200.00 für die ganze Steuerperiode durchaus in einem realistischen Verhältnis zum Marktwert.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich die von der Steuerverwaltung zur Berechnung des Eigenmietwerts angewandte Methode, die diesen aus einem Prozentsatz des Vermögensteuerwertes ableitet, als gesetzeskonform erweist. Überdies führt diese keineswegs zu einem systematischen unrichtigen Ergebnis und ist auch im vorliegenden Einzelfall als angemessen einzustufen. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

6. [Kosten]

Beschluss:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. [...]
3. [...]