

**BStP | 2018 | Nr. 11**

Betreff:	Einkommenssteuer, Eigenmietwert bei Geltung von speziellen Bauvorschriften bzw. Bebauungsplänen
Inстанz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	15. März 2018
Verfahrensnummer:	STRK.2017.92

Dem Berechtigten an einem Grundstück fliesst auch bei Eigennutzung ein Ertrag als Natureinkunft zu, welcher als Eigenmietwert zu versteuern ist. Eine Eigennutzung liegt u.a. vor, wenn der Eigentümer die Liegenschaft selbst bewohnt. Die Selbstnutzung ist nicht abhängig von der tatsächlichen zeitlichen Nutzung eines Gebäudes. Steuerobjekt der Eigennutzung ist das sich zur Verfügung gehaltene Grundstück oder Teile davon. Ein dauernder Eigengebrauch ist nicht erforderlich. Hält sich der Eigentümer die Liegenschaft zum jederzeitigen Eigengebrauch zur Verfügung, nutzt sie aber nur selten, ist dies der vollumfänglichen und ganzjährigen Eigennutzung gleichzustellen. In casu kann aus der Tatsache, dass die Liegenschaft aufgrund des massgebenden Bebauungsplans nicht ständig bewohnt werden darf, nicht geschlossen werden, dass kein Eigenmietwert anfällt bzw. jener auf 40 % des veranlagten Wertes zu reduzieren ist. Andere äussere Gründe für das Unterbleiben der Nutzung, die direkt mit der Nutzbarkeit des Gebäudes zusammenhängen, wie mangelnde Beheizbarkeit, Baufähigkeit oder Leerstand wegen Käufer- bzw. Mietersuche, sind nicht erwiesen.

Sachverhalt:

A. Die Rekurrenten, die Ehegatten A. und B., deklarierten in ihrer Steuererklärung für die kantonalen Steuern pro 2015 die Liegenschaft ... in X. als vermietete bzw. verpachtete Liegenschaft und wiesen unter Ziffer 400 (Einnahmen aus Vermietung/Verpachtung) Einkünfte von insgesamt CHF ... aus. Zudem deklarierten sie für die selbstgenutzte Liegenschaft ... in X. unter Ziffer 440 (Eigenmiete EFH/STW) einen Eigenmietwert in der Höhe von CHF

Mit Veranlagungsverfügung vom 5. Januar 2017 qualifizierte die Steuerverwaltung die Liegenschaft ... in X. als selbstgenutztes Eigentum und bewertete das Grundstück unter Anwendung der Realwertmethode mit CHF Der Eigenmietwert betreffend die Liegenschaft ... in X. wurde entsprechend der Selbstdeklaration der Rekurrenten veranlagt.

B. Mit Schreiben vom 20. Januar 2017 erhoben die Rekurrenten dagegen Einsprache. In der Einsprachebegründung vom 29. März 2017 beantragten sie einerseits, die Liegenschaft ... in X. als verpachtetes Grundstück zum Ertragswert zu bewerten, und andererseits, von der Anrechnung eines Eigenmietwertes betreffend die Liegenschaft ... in X. abzusehen; letzteres mit der Begründung, dass eine dauernde Nutzung aus objektiven Gründen nicht möglich sei.

Mit Entscheid vom 23. Juni 2017 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut, wies jedoch betreffend Eigenmietwert der Liegenschaft ... in X. die Einsprache ab.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 22. Juli 2017. Die Rekurrenten beantragen, den Eigenmietwert für die Liegenschaft ... in X., sofern ein solcher für

Einkommenssteuerzwecke überhaupt zu berücksichtigen sei, auf 40 % des veranlagten Betrages von CHF ..., somit gesamthaft auf CHF ..., festzulegen.

In ihrer Vernehmlassung vom 28. August 2017 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Erwägungen:

2. a) Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 23. Juni 2017 betreffend kantonale Steuern pro 2015 aufzuheben und den Eigenmietwert für die Liegenschaft ... in X. (nachfolgend: Liegenschaft) auf CHF ... zu begrenzen, sofern die Anrechnung eines Eigenmietwertes überhaupt zulässig sei.

b) Zu beurteilen gilt es vorliegend, ob für die Liegenschaft in der Steuerperiode 2015 von einer Eigenmietwertbesteuerung abzusehen oder der Eigenmietwert auf CHF ... zu begrenzen ist.

3. a) Gemäss § 17 Abs. 1 StG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Nach Abs. 2 gelten auch Naturalbezüge jeder Art, insbesondere freie Verpflegung und Unterkunft sowie der Wert selbstverbraucher Erzeugnisse und Waren des eigenen Betriebes als Einkommen; sie werden grundsätzlich nach ihrem Marktwert bemessen.

b) Gemäss § 22 Abs. 1 StG sind Erträge aus unbeweglichem Vermögen steuerbar. Darunter fallen nach lit. b dieser Bestimmung insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (Eigenmietwert).

c) Die Nutzung des eigenen Grund und Bodens erspart dem Berechtigten unter anderem den Mietzins (vgl. StRKE Nr. 100/2003 vom 17. Juni 2004, E. 3b mit Verweis auf Grüniger/Studer, Kommentar zum [alten] Basler Steuergesetz, 2. Auflage, Basel 1970, S. 215). Dem Berechtigten an einem Grundstück fliesst auch bei Eigennutzung ein Ertrag als Natureinkunft zu, welcher als Eigenmietwert zu versteuern ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 21 N 66). Eine Eigennutzung liegt vor, wenn der Eigentümer die Liegenschaft selbst bewohnt oder sie zu anderen Zwecken selbst gebraucht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 21 N 70). Die Selbstnutzung ist jedoch grundsätzlich nicht abhängig von der tatsächlichen zeitlichen Nutzung eines Gebäudes. Steuerobjekt der Eigennutzung ist das sich zur Verfügung gehaltene Grundstück oder Teile davon. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Eigengebrauch dauernd vorliegt. Hält sich der Eigentümer die Liegenschaft zum jederzeitigen Eigengebrauch zur Verfügung, nutzt sie in concreto aber nur selten, ist dies der vollumfänglichen und ganzjährigen Eigennutzung gleichzustellen. Massgebend ist das Sich-zur-Verfügung-Halten der Nutzungsmöglichkeit. In der Konsequenz wird der Nutzungsberechtigte insbesondere auch dann einkommenssteuerpflichtig, wenn er sich eine Zweit- oder Ferienwohnung zur Verfügung hält (vgl. Zwahlen/Lissi in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 21 N 23; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 21 N 77). Entscheidend ist, dass der Eigentümer sich die Liegenschaft kraft seines Willens zur Benützung zur Verfügung hält (vgl. StRKE Nr. 66/1995 vom 30. August 1995, E. 2, publ. in: BStPra 7/1997, S. 465 mit Hinweis auf BGE 72 I 223, publ. in: ASA 18, S. 266 f.). Demgegenüber fällt kein Eigenmietwert an, wenn es dem Eigentümer am Willen fehlt, sich die Liegenschaft zur eigenen Nutzung vorzubehalten. Die Nutzung hat allerdings nach äusseren Gründen zu unterbleiben, sei es, weil sich kein Mieter findet, sei es, weil die Liegenschaft leer steht, da sie zum Verkauf bestimmt ist (vgl. StRKE Nr. 100/2003 vom 17. Juni 2004, E. 3b; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 21 N 78 mit weiteren Hinweisen).

4. a) Die Rekurrenten bringen unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft sowie des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vor, dass bei der Bestimmung der Eigenmiete von Gartenhäusern den die persönliche Benützung einschränken den Besonderheiten Rechnung zu tragen sei. Sie machen geltend, dass zwei objektive Hindernisse einer dauernden Nutzung der Liegenschaft im Wege stehen. Einerseits gälten für die Zone ... in X. spezielle Bebauungs- und Nutzungsvorschriften, gemäss deren die Bauten nur in einem Geschoss Wohnräume aufweisen und nicht ständig bewohnt werden dürften. Andererseits sei die Liegenschaft nur während der warmen Jahreszeit bewohnbar, zumal diese über keine Heizung verfüge. Die praktisch nutzbare Zeit liege bei höchstens 40 %, was einkommenssteuerlich zu berücksichtigen sei.

b) Soweit sich die Rekurrenten auf den ins Feld geführten Präsidialentscheid des basellandschaftlichen Steuergerichts (Entscheid Nr. 510 07 55 des Präsidenten des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 29. Februar 2008) bzw. das Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft (Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 15. Oktober 2008, publ. in: BStPra 1/2009, S. 393 ff.) berufen, ist festzuhalten, dass der dortige Sachverhalt mit dem vorliegenden nicht vergleichbar ist. Im besagten Entscheid bzw. Urteil ging es um die Frage, inwiefern der Mietwert eines Gartenhauses als Einkommen zu besteuern sei. Der Präsident des Steuergerichts stellte fest, dass aufgrund des Bestehens eines Katasterwertes einem Gartenhaus die Qualifikation als Fahrnisbaute gemäss Art. 677 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) abzusprechen und dieses dementsprechend als steuerlich unbewegliches Vermögen zu betrachten sei. Im Rahmen der gegen den vorgenannten Präsidialentscheid erhobenen Verwaltungsgerichtsbeschwerde erwog das Kantonsgericht seinerseits, dass sich die Vorinstanz nicht ausreichend mit der Frage nach der Qualifikation des Gartenhauses als Liegenschaft bzw. Fahrnisbaute sowie deren Folgen für das Eigentum auseinandergesetzt und stattdessen in unzulässiger Weise allein auf die Katasterschätzung abgestellt habe, hob den Entscheid der Vorinstanz auf und wies die Sache zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Veranlagungsbehörde zurück. Im vorliegenden Fall handelt es sich bei der streitbetreffenden Liegenschaft um ein Gebäude, welches gemäss Massblattkopie der Gebäudeversicherung Basel-Stadt unterkellert ist (vgl. Beilage zum Schreiben der Gebäudeversicherung an die Rekurrenten vom ...). Zudem ist die besagte Liegenschaft an Wasser- und Abwasserleitungen angeschlossen, ansonsten eine Installation bzw. Sanierung der sanitären Einrichtungen im Jahr 2010 bzw. 2011 nicht zulässig gewesen wäre (vgl. § ... Abs. ... des Regierungsratsbeschlusses vom ... betreffend Bauvorschriften für das Gebiet ... in X., Bebauungsplan Nr. ... [nachfolgend: Bebauungsplan Nr. ...]). Zuletzt verfügt die Liegenschaft unbestrittenermassen auch über einen Stromanschluss und ist darüber hinaus auch im Grundbuch eingetragen. Folglich stellt sich vorliegend die Frage der Abgrenzung zwischen Fahrnisbauten im Sinne von Art. 677 ZGB und Dauerbauten von vornherein nicht; die Liegenschaft ist zweifellos als unbewegliches Vermögen zu qualifizieren. In diesem Zusammenhang ist schliesslich festzuhalten, dass die Rekurrenten in den Steuerperioden 2010 und 2011 für die betreffende Liegenschaft Instandsetzungskosten in der Höhe von CHF ... und CHF ... als Liegenschaftsunterhalt deklariert und dabei selber den Begriff "Wochenendhaus" verwendet haben. Die Rekurrenten vermögen für ihren Standpunkt nichts abzuleiten, wenn sie die Liegenschaft nun – im Lichte der basellandschaftlichen Rechtsprechung zur steuerrechtlichen Qualifikation von Gartenhäusern – als "Gartenhaus" bezeichnen.

c) aa) Die Rekurrenten vertreten des Weiteren die Auffassung, dass die Nutzungsmöglichkeit der Liegenschaft eingeschränkt sei, da Bebauungs- und Nutzungsvorschriften die uneingeschränkte Nutzung im Sinne des ständigen Wohnens untersagten. Sie berufen sich damit auf eine Einschränkung der Nutzungsmöglichkeit aufgrund äusserer Gründe.

bb) Das baselstädtische Recht kennt neben dem Bau- und Planungsgesetz vom 17. November 1999 (BPG), der Bau- und Planungsverordnung vom 19. Dezember 2000 sowie den Ausführungsbestimmungen hierzu vom 29. März 2018 eine grössere Anzahl von allgemeinverbindlichen Erlassen, die in begrenzten Gebieten bessere Bauweisen gewährleisten als die baurechtliche

Grundordnung oder die Koordination der Nutzungsplanung erleichtern; diese gehen den allgemeineren Regelungen vor (sog. spezielle Bauvorschriften bzw. Bebauungspläne; vgl. § 101 Abs. 1 BPG). Für das in der Grünzone gelegene Gebiet ... in X. hat der Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt mit Regierungsratsbeschluss vom ... solche speziellen Bauvorschriften erlassen (vgl. Erwägung 4b vorne). § ... des Bebauungsplans ... sieht vor, dass Bauten nur in einem Geschoss Wohnräume aufweisen und nicht ständig bewohnt werden dürfen.

cc) Aus der Tatsache, dass die Rekurrenten aufgrund des Bebauungsplans Nr. ... nicht berechtigt sind, ihre Liegenschaft dauernd zu bewohnen, kann entgegen deren Auffassung nicht geschlossen werden, dass kein Eigenmietwert anfällt bzw. jener auf 40 % des veranlagten Wertes zu reduzieren ist. Entscheidend ist, dass sich die Rekurrenten die Liegenschaft zum jederzeitigen Eigengebrauch zur Verfügung halten. Zwar ist es zutreffend, dass das ständige Bewohnen von Liegenschaften, welche in dem in der Grünzone gelegenen Gebiet ... in X. gelegen sind, gemäss § ... des Bebauungsplans Nr. ... untersagt ist. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Nutzungsmöglichkeit der Liegenschaft nach Massgabe des Bebauungsplans Nr. ... uneingeschränkt vorhanden ist. Wird eine Liegenschaft – wie dies vorliegend der Fall ist – durch die Eigentümer zum jederzeitigen Eigengebrauch zur Verfügung gehalten, wird dies der ganzjährigen vollumfänglichen Eigennutzung gleichgestellt. Dementsprechend ist auch für diese Zeitspanne der entsprechende Eigenmietwert in vollem Umfang anzurechnen. In diesem Zusammenhang ist schliesslich festzuhalten, dass das baselstädtische Steuergesetz einen sogenannten Unternutzungsabzug im Sinne von Art. 21 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) nicht vorsieht (vgl. Ratschlag und Entwurf Nr. 8825 des Regierungsrats zu einem neuen Gesetz über die direkten Steuern [Steuergesetz] [Totalrevision] vom 12. Mai 1998, S. 36).

d) Zuletzt sehen die Rekurrenten im Umstand, dass die Liegenschaft über keine Heizung verfüge bzw. ein generelles Verbot von Elektroheizungen bestehe und damit eine Nutzung während den Wintermonaten nicht möglich sei, ebenfalls eine Einschränkung der Nutzungsmöglichkeit aufgrund äusserer Gründe. Diese Argumentation der Rekurrenten zielt von vornherein ins Leere. Zum einen ist festzuhalten, dass die Verwendung von elektrischen Widerstandsheizungen in der massgebenden Steuerperiode gemäss § 4 Abs. 1 des damals gültigen baselstädtischen Energiegesetzes vom 9. September 1998 (Energiegesetz, EnG) in Verbindung mit § 16 Abs. 7 der Verordnung hierzu vom 9. Februar 2010 (Energieverordnung, EnV) zwar eingeschränkt, nicht aber gänzlich verboten war. Aufgrund des Umstandes, dass es sich vorliegend um eine Liegenschaft mit einer Grundrissfläche von lediglich 25 m² handelt (vgl. auch § ... Abs. ... des Bebauungsplans Nr. ...), wäre eine (eingeschränkte) Verwendung einer Elektroheizung durchaus möglich gewesen. Ein grundsätzliches Verbot der Neuinstallation von (ortsfesten) Elektroheizungen, wie von den Rekurrenten behauptet, besteht erst seit der Revision des Energiegesetzes bzw. der Energieverordnung (vgl. § 9 Abs. 1, 5 und 6 EnG [in derzeit gültiger Fassung vom 16. November 2016; in Kraft seit 1. Oktober 2017] in Verbindung mit § 20 Abs. 6 und 7 EnV [in derzeit gültiger Fassung vom 29. August 2017; in Kraft seit 1. Oktober 2017]). Davon unbenommen präsentiert sich die Situation vorliegend so, dass die Rekurrenten im Zuge der Sanierungsarbeiten in den Jahren 2010 und 2011 unter anderem den Holzfeuerherd umfassend restauriert haben. Gemäss Rechnung des mit der Restauration beauftragten Unternehmens ist der Holzfeuerherd insbesondere mit qualitativ hochstehenden Schamotteplatten ausgekleidet worden und verfügt nunmehr über eine gute Heiz- und Speicherleistung. Demzufolge ist eine ausreichende Beheizung einer als Wochenendhaus genutzten Liegenschaft der vorliegenden Grösse in den Wintermonaten ohne Weiteres gewährleistet. Die Nutzungsmöglichkeit der Liegenschaft beschränkt sich folglich, entgegen der Ansicht der Rekurrenten, nicht auf die Sommerzeit, sondern ist ganzjährig möglich. Andere äussere Gründe für das Unterbleiben der Nutzung, die direkt mit der Nutzbarkeit des Gebäudes zusammenhängen, wie Baufälligkeit oder Leerstand wegen Käufer- bzw. Mietersuche, sind vorliegend weder dargetan noch ersichtlich. Aufgrund der Umstände ist davon auszugehen, dass die Liegenschaft den Rekurrenten zu deren Eigennutzung zur Verfügung gehalten wird, weshalb ihr auch für diesen Zeitraum der entsprechende Eigenmietwert in vollem Umfang anzu-

rechnen ist. Die Steuerverwaltung Basel-Stadt hat die Einsprache der Rekurrenten somit zu Recht abgewiesen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Liegenschaft ... in X. den Rekurrenten zu deren Eigengebrauch zur Verfügung gehalten wird, weshalb ihr auch für diesen Zeitraum der entsprechende Eigenmietwert in vollem Umfang in Höhe von CHF ... anzurechnen ist. Der Rekurs erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.