

Direkte Bundessteuer

Eigenmietwert

Zuschlag zulässig

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 21. November 1996

*Der für die Periode 1991/92 berechnete Zuschlag von 75% auf dem Staatssteuer-Eigenmietwert ist zulässig, auch wenn er in der Folgeperiode 1993/94 wieder reduziert wurde. Entscheidend ist einzig, dass der im vorliegenden Fall berechnete Eigenmietwert von Fr. 32 375.— für ein Haus in bester Wohnlage und Stadtnähe den effektiven Marktwert nicht übersteigt.*

Tatsachen

A. X ist Eigentümer des Einfamilienhauses Jurastrasse 28 in Z (BL), das er seit dem 1. Juni 1977 bewohnt.

In seiner Steuererklärung für die direkte Bundessteuer 1991/92 deklarierte der Steuerpflichtige als Eigenmietwert des Einfamilienhauses Jurastrasse 28 entsprechend einer Weisung der Eidgenössischen Steuerverwaltung, wonach auf den kantonalen Eigenmietwerten – hier Fr. 18 500.— - ein Zuschlag von 75% vorzunehmen sei, in den massgebenden Grundlagejahren 1989/1990 den Betrag von Fr. 32 375.-.

B. Bei der Steuereinschätzung der direkten Bundessteuer 1991/1992 übernahm die baselländische Veranlagungsbehörde den deklarierten Eigenmietwert von Fr. 32 375.-. Der Steuerpflichtige erhob Einsprache und stellte den Antrag, der Eigenmietwert sei auf Fr. 24 205.- zu schätzen. Mit Entscheid vom 26. März 1993 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Die Steuerrekurskommission Baselland bestätigte mit Entscheid vom 29. April 1994 die Schätzung der Steuerverwaltung und wies die dagegen erhobene Beschwerde des Steuerpflichtigen ab.

C. X hat gegen diesen Entscheid mit Eingabe vom 1. September 1994 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben. Er stellt den Antrag, es sei der für die Veranlagung der direkten Bundessteuer 1991/1992 massgebende Eigenmietwert der Liegenschaft Jurastrasse 28 in Z von Fr. 32 375.- auf Fr. 24 205.- herabzusetzen; eventuell sei der Eigenmietwert 1991/1992 entsprechend dem für 1993/1994 festgelegten Wert auf Fr. 27 840.- festzusetzen.

D. Die Steuerrekurskommission Baselland, die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

1. Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann der Beschwerdeführer die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 104 lit. a OG) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. b OG) rügen. Hat – wie hier – als Vorinstanz eine Gerichtsbehörde entschieden, ist das Bundesgericht allerdings an den Sachverhalt gebunden, sofern dieser nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen ermittelt wurde (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist die Sachverhaltsfeststellung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage 1983, § 30, S. 286, mit Hinweisen). An die Erwägungen im angefochtenen Entscheid oder an die Begründung der Parteien ist das Bundesgericht nicht gebunden (Art. 114 Abs. 1 OG). Es kann deshalb den Entscheid mit Erwägungen aufrechterhalten, die von denen im angefochtenen Entscheid abweichen, oder eine Beschwerde aus anderen als den darin geltend gemachten Gründen gutheissen (BGE 117 Ib 114 E. 4a S. 117; 120 Ib 379 E. Ib S. 382; 121 III 274 E. 2c S. 275/276).

2. Wie die Steuergesetze aller Kantone rechnet auch der Beschluss über die direkte Bundessteuer (Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt) die Benutzung der eigenen Liegenschaft zu Wohnzwecken dem steuerbaren Einkommen zu. Die Anrechnung des Nutzungswertes beim Eigentümer eines selbstgenutzten Einfamilienhauses oder einer Eigentumswohnung gleicht den wirtschaftlichen Vorteil aus, den dieser gegenüber dem Mieter eines Einfamilienhauses oder einer Wohnung geniesst, weil er Hypothekarschuldzinsen sowie Unterhaltskosten für die Liegenschaft zum Abzug bringen kann (Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt), der Mieter aber nicht berechtigt ist, die Miete von seinen Einkünften abzusetzen (Art. 23 BdBSt). Die Aufrechnung des sog. Eigenmietwertes verhindert mit andern Worten eine steuerliche Benachteiligung des Mieters im Vergleich zum Eigentümer einer selbstbewohnten Liegenschaft bzw. einer selbstgenutzten Wohnung. Die grundsätzliche Zulässigkeit der Besteuerung eines Eigenmietwertes wird vom Beschwerdeführer zu Recht nicht zur Diskussion gestellt (vgl. BGE 112 Ia 240 E. 3 ff.; 116 Ia 321 E. 3; ASA 63 816 E. 3; 64 662 E. 3). Meinungsverschiedenheiten bestehen hinsichtlich der Schätzung.

3. Die Schwierigkeit der steuerlichen Erfassung der Eigennutzung einer Liegenschaft liegt in der Bewertung. Der Eigenmietwert muss geschätzt werden. Schätzung ist in einem weiten Rahmen Ermessensbetätigung. Das Bundesgericht darf bei Ermessensfragen sein Ermessen nicht einfach an Stelle des vorinstanzlichen Ermessens setzen. Es darf nur einschreiten, wo den Steuerbehörden Ermessensüberschreitung oder Ermessensmissbrauch (vgl. E. 1) vorzuwerfen ist.

4. a) Nach ständiger Rechtsprechung ist der Mietwert der selbstbewohnten Wohnung grundsätzlich nach objektiven Kriterien zu ermitteln, und zwar auch dann, wenn Vergleichsobjekte, d.h. vermietete ähnliche Objekte in vergleichbarer Lage, die zur Schätzung herangezogen werden können, fehlen. Massgebend ist derjenige Betrag, den der Eigentümer bei Vermietung des entsprechenden Objektes nach den ortsüblichen Ansätzen fordern könnte, bzw. den er aufwenden müsste, um ein gleichartiges Objekt zu mieten, und den er durch die Nutzung der eigenen Liegenschaft einsparen kann (ASA 55 617 E. 3, mit Hinweisen; 63 816 E. 3b; Ernst Känzig, Wehrsteuer, 2. Aufl. 1982, N 92 zu Art. 21; Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage 1985, N 57 zu Art. 21). In diesem Sinne kann von einem objektiven Marktwert gesprochen werden, wie er allgemein auch für die Bewertung von Naturaleinkünften nach Art. 21 Abs. 2 BdBSt massgebend ist (vgl. hierzu ASA 15 361 E. 1; Känzig, a.a.O. N 239 und 240 zu Art. 21). Sofern der Mietwert eines Einfamilienhauses anlässlich einer amtlichen Liegenschaftenschätzung ermittelt wurde, kann dieser Wert allenfalls mit einem Zuschlag, welcher der Mietzinsentwicklung seit dem Zeitpunkt der letzten Schätzung Rechnung trägt, übernommen werden, was auch den Richtlinien der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Kreisschreiben vom 25. März 1969 betreffend die Ermittlung des steuerbaren Mietertrages (ASA 38 118) entspricht (ASA 55 617 E. 3).

b) Diese Ausführungen belegen, dass für die direkte Bundessteuer – abweichend von der vielfach für die kantonalen Steuern geltenden Regelung, wonach der Eigenmietwert tiefer («massvoll») angesetzt werden kann als der Marktmietwert (vgl. § 23 Abs. 2bis des Steuergesetzes des Kantons Basel-Landschaft vom 2. Februar 1974) – der Schätzung des Eigenmietwertes der Mietzins zugrunde zu legen ist, den der Steuerpflichtige bei der Vermietung seines Einfamilienhauses von einem Dritten erhalten würde. Es ist nicht zu beanstanden, dass die Behörden, die mit der Bewertung der Eigennutzung selbstbewohnter Einfamilienhäuser und Wohnungen beauftragt sind, sich kurzfristig mit einheitlichen Zuschlagsätzen zu den kantonalen Werten begnügen, obwohl die kantonalen Eigenmietwerte – wie die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 11. November 1994 zutreffend ausführt - unter sich selbst nicht «homogen» sind (vgl. ASA 63 816 E. 4c). Nachdem der Beschwerdeführer nicht behauptet hat, der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung verfügte Zuschlag von 75% übersteige die Marktmiete, und die Steuerrekurskommission Baselland für das Bundesgericht verbindlich festgestellt hat, dass der Eigenmietwert des vom Beschwerdeführer bewohnten Einfamilienhauses, das sich in einer bevorzugten Wohnlage befindet, mit einem Eigenmietwert von monatlich Fr. 2697.– sicher nicht als über dem Marktmietwert liegend betrachtet werden könne, ist der Eigenmietwert von jährlich Fr. 32375.– zu bestätigen. Der Beschwerdeführer hat weder mit seinen den statistischen Mitteilungen 194/1993 des statistischen Amtes des Kantons Basel-Landschaft betreffend Mietwohnungen entnommenen Zahlen noch mit seinen Ausführungen zur Mietwerterhebung 1988 betreffend vermietete Einfamilienhäuser und seinen Berechnungen, basierend auf vermieteten Wohnungen, belegen können, dass diese von der Vorinstanz getroffene Sachverhaltsfeststellung offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist.

c) Es ist zwar richtig, dass die Veranlagungsbehörde den Eigenmietwert für die direkte Bundessteuer 1993/94 auf Fr. 27 840.– herabgesetzt hat. Der Beschwerdeführer leitet aus dieser neuen, tieferen Festsetzung des Eigenmietwertes ab, es liege für die Steuerjahre 1991/92 eine offensichtlich falsche und damit willkürliche Bewertung vor. Dieser Auffassung kann nicht beigetreten werden. Nach den Ausführungen der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft wurde aufgrund eines aufwendigen Erhebungsverfahrens, in das 358 vermietete Einfamilienhäuser und 118 Eigentumswohnungen einbezogen wurden, festgestellt, dass ein einheitlicher Zuschlag auf den kantonalen Werten für die Festsetzung der Bundessteuer-Eigenmietwerte dem Grundsatz einer gleichmässigen Bewertung nicht voll zu genügen vermöge. Die Objekte mit niedrigen Katasterwerten und entsprechend tiefen Eigenmietwerten würden damit in dem Sinne begünstigt, dass der Wert der Eigennutzung weit unter dem Marktwert liegen würde, während dies bei den höheren Katasterwerten mit entsprechend höheren Eigenmietwerten weniger der Fall sei. Sie würden sich mehr den Marktwerten annähern, ohne diese freilich zu erreichen. Mit den neuen, für die Steuerperiode 1993/94 massgebenden Richtlinien werde die Begünstigung der Objekte mit niedrigen Katasterwerten im Verhältnis zu den grösseren Objekten relativiert.

Aus dieser Korrektur kann der Beschwerdeführer nicht ableiten, dass der Eigenmietwert seiner Liegenschaft den Marktwert übersteigt. Er kann aber auch nicht beanspruchen, dass der neue, tiefere Eigenmietwert von Fr. 27 840.– bereits 1991/92 angewendet wird. Aus der aufgrund der neuen Richtlinien erfolgten Korrektur für 1993/94 kann ebensowenig geschlossen werden, die für 1991/92 massgebenden Werte seien – auch wenn die Differenz Fr. 4 535.– oder ca. 14% beträgt – offensichtlich unrichtig. Ein Ermessensmissbrauch liegt nicht vor, womit dem Bundesgericht verwehrt ist, hier einzugreifen. Entscheidend ist, dass der für die Jahre 1991/92 festgesetzte Eigenmietwert den Marktwert nicht übersteigt.

d) Der Beschwerdeführer beruft sich auf Schätzungen, die zu weit unter dem Marktwert liegenden Eigenmietwerten führen, und fordert Gleichbehandlung. Wie die Eidgenössische Steuerverwaltung zutreffend ausführt, besteht ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht nicht schon dann, wenn einzelne Steuersubjekte nicht für ihr volles Einkommen besteuert werden, sondern erst, wenn sich die Steuerbehörden offensichtlich nicht darum bemühen, diesen Missstand zu beheben (vgl. BGE 117 Ib 266 E. 3f S. 270, 414 E. 8c S. 425). Gerade bei der Festsetzung der Eigenmietwerte, die sich nach den oft rasch ändernden Verhältnissen auf dem Liegenschaftensmarkt zu richten haben, ist es den Steuerbehörden nicht möglich, die notwendigen Erhebungen durchzuführen, die für die Änderung der Schätzungsgrundsätze notwendig sind. Die sich daraus ergebenden Bewertungsunterschiede müssen in Kauf genommen werden.

Demgemäss wir erkannt:

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.