

Mietkostenabzug

Verhältnis zum Eigenmietwert

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 2. März 1999

Die Eigenmietwertbesteuerung zu weniger als 60% des Marktwertes verstösst dann nicht gegen die verfassungsrechtlich geforderte Gleichstellung von Eigentümern und Mietern, wenn letzteren ein ausgleichender Mietkostenabzug gewährt wird. Daher kann im Kanton Basel-Landschaft trotz tiefen Eigenmietwerten die tatsächlich bezahlte Wohnungsmiete nicht gegen Aufrechnung eines fiktiven Eigenmietwertes vom Einkommen in Abzug gebracht werden.

Tatsachen:

A. In der Steuererklärung für die Jahre 1991/92 machte X sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Staats- und Gemeindesteuer einen Abzug für die von ihm zu privaten Wohnzwecken gemietete Wohnung in der Höhe der bezahlten Mietzinsen von Fr. 10'500.– (pro 1989) bzw. Fr. 11'040.– (pro 1990) geltend. Zum Ausgleich verlangte er, es sei ihm ein (von den Steuerbehörden zu schätzender) Betrag als «Eigenmietwert» aufzurechnen.

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft liess mit definitiver Veranlagung vom 20. Juli 1992 und Einspracheentscheid vom 7. September 1992 weder den geltend gemachten Mietzinsabzug zu noch rechnete sie einen Eigenmietwert der Wohnung auf. Einen dagegen erhobenen Rekurs wies die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft am 6. Mai 1994 ab.

Dagegen erhob X bezüglich der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht, welches diese am 11. Dezember 1996 abwies (BGE 123 II 9).

B. Bezüglich der Staats- und Gemeindesteuer erhob X Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Landschaft. Dieses wies die Beschwerde mit Urteil vom 13. März 1996, zugestellt am 28. Mai 1997, ab. Dagegen erhob X am 25. Juni 1997 staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht mit folgenden Anträgen:

«1. Es sei ein Wohnkostenabzug pro 1989 von CHF 10'500.– und einer pro 1990 von CHF 11'040.– gemäss Selbstdeklaration zu gewähren.

2. Es sei bei der Ermittlung des Eigenmietwertes das Marktwertprinzip anzuwenden, sofern eine Vergleichsrechnung unter Berücksichtigung des Eigenmietwertes gerichtlich angeordnet würde.

3. Es sei ein allenfalls reduzierter Wohnkostenabzug pro 1989/1990 zu sprechen, sofern sich dies aufgrund des Rechtsbegehrens Nr. 2 aufdrängen sollte.

4. Es sei nur Punkt 1 der Rechtsbegehren zu schützen für den Fall, dass der Eigenmietwert meiner Wohnung nicht mit einem vernünftigen Aufwand zu ermitteln ist.

5. O/e Kostenfolge zu Lasten Staat.»

Er rügt eine Verletzung von Art. 4 BV (Rechtsgleichheit).

C. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft beantragt, die staatsrechtliche Beschwerde abzuweisen. Das Verwaltungsgericht verzichtet auf eine Vernehmlassung.

Erwägungen:

1. a) Die staatsrechtliche Beschwerde gegen den kantonal letztinstanzlichen Endentscheid ist zulässig (Art. 84 Abs. 2, Art. 86 Abs. 1 und Art. 87 OG).

b) Nach ständiger Rechtsprechung ist die staatsrechtliche Beschwerde, von hier nicht in Betracht fallenden Ausnahmen abgesehen, rein kassatorischer Natur (BGE 122 I 351 E. Iff S. 355, mit Hinweis). Es kann mit ihr grundsätzlich nur die Aufhebung des angefochtenen Entscheids beantragt werden. Ein solcher Antrag wird zwar vom Beschwerdeführer nicht ausdrücklich gestellt, kann jedoch als sinngemäss in den gestellten Begehren enthalten angesehen werden. Soweit hingegen mehr oder anderes verlangt wird als die Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

c) Gegenstand des Verfahrens ist einzig die Steuerveranlagung für die Staats- und Gemeindesteuer für die Steuerperiode 1991/1992. Nur diese Periode bildete Gegenstand der vorangegangenen kantonalen Verfahren. Soweit in der Beschwerde die Situation in späteren Veranlagungsperioden beanstandet wird, kann darauf nicht eingetreten werden.

2. a) Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass die angefochtene Veranlagung der für die Steuerperiode 1991/1992 geltenden kantonalen Gesetzgebung entspricht. Er macht jedoch geltend, der Eigenmietwert für das vom Eigentümer selbstgenutzte Wohneigentum betrage im Kanton Basel-Landschaft über einen Zeitraum von mehr als zwanzig Jahren weniger als 40 % der massgebenden Marktwerte. Das sei eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung zum Nachteil der Mieter. Um diese Ungleichbehandlung auszugleichen, müsste daher den Mietern erlaubt werden, den von ihnen effektiv bezahlten Mietzins abzuziehen; im Gegenzug seien ihnen die Eigenmietwerte aufzurechnen. Im Ergebnis könnten damit die Mieter die Differenz zwischen den (nach Ansicht des Beschwerdeführers zu tiefen) Eigenmietwerten und den effektiven Wohnkosten von ihrem steuerbaren Einkommen abziehen.

b) Art. 4 BV wird auf dem Gebiet der Steuern konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; danach sind Steuerpflichtige in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gleich zu besteuern (BGE 124 I 145 E. 4a S. 154, 159 E. 2c S. 163 f., 193 E. 3a S. 194 f.; 122 I 101 E. 2b/aa S. 103; je mit Hinweisen). Der Gesetzgeber hat aber auch im Abgaberecht innert den Schranken der Verfassung weitgehende Gestaltungsfreiheit. Art. 4 BV ist nicht schon verletzt, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten wirtschaftlichen, juristischen oder finanzwissenschaftlichen System folgen (BGE 116 Ia 321 E. 3f S. 324). Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt auch im horizontalen Verhältnis nicht eine absolut gleiche Besteuerung bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, da auch hier die Vergleichbarkeit beschränkt ist. Der Verfassungsrichter muss sich daher bei der Überprüfung der unvermeidlich nicht vollkommenen gesetzlichen Regelung eine gewisse Zurückhaltung auferlegen, läuft er doch stets Gefahr, neue Ungleichheiten zu schaffen, wenn er im Hinblick auf zwei Kategorien von Steuerpflichtigen Gleichheit erzielen will (BGE 122 I 101 E. 5a S. 108; 120 Ia 329 E. 3 S. 333 f.). Hinzu kommt, dass im Interesse der Praktikabilität eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts unausweichlich und deshalb auch zulässig ist (BGE 124 I 193 E. 3e S. 197; 112 Ia 240 E. 4b S. 244). Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (BGE 124 I 193 E. 3e S. 197; Urteil des Bundesgerichts vom 23. Dezember 1998 i.S. K., E. 3c).

c) Die bundesgerichtliche Rechtsprechung hat aus Art. 4 BV abgeleitet, dass Haus- bzw. Wohnungseigentümer einen Eigenmietwert als eine Form von Natural-einkommen versteuern müssen, damit eine verfassungswidrige Bevorzugung gegenüber den Mietern vermieden wird (BGE 123 II 9 E. 3a S. 12; 116 Ia 321 E. 3d S. 324; 112 Ia 240 E. 3c S. 243). Das Bundesgericht hat jedoch zugelassen, dass der Eigenmietwert tiefer festgesetzt werden kann als der Marktmietwert. Das wird unter anderem mit der geringeren Disponibilität in der Nutzung des Eigentums begründet sowie damit, dass die Selbstnutzung anderer Vermögenswerte auch nicht besteuert wird. Zulässig ist auch das Anliegen, die Selbstvorsorge durch Eigentumsbildung fiskalisch zu fördern (BGE 124 I 193 E. 3a S. 195, mit Hinweisen). Im Jahre 1998 hat das Bundesgericht eine zahlenmässige untere Grenze für die Besteuerung des Eigenmietwertes festgelegt und entschieden, dass dieser in jedem Fall mindestens 60 % des effektiven Marktwertes betragen muss (BGE 124 I 145 E. 4d S. 156 f., 193 E. 3b S. 195).

d) Dabei ist jedoch zu beachten, dass Art. 4 BV nicht zwingend die Besteuerung des Eigenmietwertes verlangt; verfassungswidrig ist der Verzicht auf die Besteuerung bzw. eine Besteuerung zu weniger als 60 % des Marktwertes nur dann, wenn dies nicht mit ausgleichenden Massnahmen zu Gunsten der Mieter verbunden ist (BGE 116 Ia 321 E. 3d S. 324; 112 Ia 240 E. 5a S. 244 f.). Die verfassungsrechtlich

geforderte Gleichbehandlung zwischen Mietern und Eigentümern lässt sich aber auch durch andere Lösungen verwirklichen, beispielsweise indem bei den Mietern ein Wohnkostenabzug zugelassen wird (BGE 123 II 9 E. 3b S. 12 f.). Die vom Beschwerdeführer vorgeschlagene Regelung, auch dem Mieter einen «Eigenmietwert» aufzurechnen, dafür aber einen Mietzinsabzug zuzulassen, könnte möglicherweise den verfassungsrechtlich geforderten Ausgleich ebenfalls ermöglichen (BGE 123 II 9 E. 3d S. 13). Das bedeutet jedoch nicht, dass dies die einzige verfassungsrechtlich zulässige Lösung wäre.

e) Für die hier zur Diskussion stehende Steuerperiode 1991/1992 hat der basellandschaftliche Gesetzgeber eine Regelung vorgesehen, wonach als Ausgleich für die zu tiefen Eigenmietwerte ein Pauschalabzug für Mieter von Fr. 1'000.– pro Person zugelassen wird. Diese Lösung wurde vom Bundesgericht auf Beschwerde hin als verfassungsmässig beurteilt (Urteil vom 16. Juli 1992 i.S. G., publiziert in StR 47/1992 S. 599, E. 4c). Der Beschwerdeführer bringt nichts vor, was eine Neubeurteilung der damals entschiedenen Frage rechtfertigen würde. Der blosser Umstand, dass die Erfassung eines «Eigenmietwertes» von Mietobjekten mit Hilfe der Informatik angeblich leicht möglich wäre, führt nicht dazu, dass jede andere Lösung verfassungswidrig wäre.

f) Das Verwaltungsgericht führt im angefochtenen Urteil (E. 6a/b, S. 13 f.) aus, mit dem für die Veranlagungsperiode 1991/92 massgebenden Wohnkostenabzug von Fr. 1'000.– für Mieter sei ein genügender Ausgleich für die an sich zu tiefen Eigenmietwerte erreicht. Dies wird vom Beschwerdeführer nicht substantiiert in Abrede gestellt. Insoweit fehlt es an einer genügenden Beschwerdebegründung (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG). Im Übrigen kritisiert der Beschwerdeführer hauptsächlich die seither mit Revision vom 12. März 1995 geänderte Fassung des Steuergesetzes. Diese Fassung gilt jedoch erst ab der Veranlagungsperiode 1995/1996 und ist im vorliegenden Verfahren, in welchem es einzig um die Veranlagungsperiode 1991/1992 geht, unbeachtlich.

g) Die weitere Kritik des Beschwerdeführers an einzelnen Erwägungen des Verwaltungsgerichts ist für die vorliegend zu beurteilenden Fragen unerheblich oder betrifft Überlegungen, die auch vom Bundesgericht in seiner bisherigen Rechtsprechung mehrfach bestätigt wurden und die in Frage zu stellen kein Anlass besteht.

3. Die staatsrechtliche Beschwerde erweist sich somit als unbegründet, soweit darauf eingetreten werden kann. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG).

Demgemäss wird erkannt:

Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.