

Entscheide

Mietkostenabzug

Verhältnis zum Eigenmietwert

Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft KGVV vom 17. September 2003

Obwohl das Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 BV mit der im fraglichen Steuerjahr geltenden Eigenmietwertbesteuerung und einem Mietkostenabzug von Fr. 1'000 pro Person nicht mehr gewährleistet ist, erachtet sich das Gericht als nicht zuständig, zwischenzeitlich eine Regelung zu erarbeiten, um wieder eine Gleichbehandlung zwischen Mietern einerseits und Haus- oder Wohnungseigentümern andererseits herbeizuführen. Da der dafür zuständige Gesetzgeber zwischenzeitlich in diesem Sinne tätig geworden ist, erübrigt sich eine richterliche Normenkorrektur. Unter diesen Umständen besteht auch kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht. (Gegen diesen Entscheid wurde Beschwerde beim Bundesgericht erhoben).

Tatsachen:

A. a) AX und BX-Y, FP und GP-C sowie DH und EH-I machten in ihrer Steuererklärung für die Veranlagung der Staatssteuer 2001 betreffend ihrer gemieteten Wohnung einen Abzug in der Höhe von je Fr. 5'000.– geltend (Fr. 2'500 pro Person). Dieses Vorgehen wurde von der kantonalen Steuerverwaltung mit definitiver Veranlagung der Staatssteuer 2001 vom 19. März 2002 abgelehnt. Der Mietkostenabzug wurde von der Steuerverwaltung von je Fr. 5'000.– auf je Fr. 2'000.– herabgesetzt (Fr. 1'000.– pro Person).

b) Dagegen erhoben die Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 22. März 2002 Einsprache mit dem Begehren, es sei ihnen ein Mietkostenabzug in der Höhe von Fr. 2'500.– pro im Haushalt lebende Person zu gewähren. Zur Begründung ihrer Anträge führten sie im Wesentlichen aus, das in Art. 8 BV festgelegte Gebot der Rechtsgleichheit werde verletzt, wenn der Mietkostenabzug lediglich auf Fr. 1'000.– pro Person festgelegt werde, da mit diesem Abzug die durch die deutlich zu niedrigen Eigenmietwerte hervorgerufene Ungleichbehandlung zwischen Mietern einerseits und Haus- oder Wohnungseigentümern andererseits nicht hinreichend ausgeglichen würde. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 5. Juli 2002 mit der Begründung ab, der geltend gemachte Mietkostenabzug sei zu Recht auf den im Steuergesetz vorgesehenen Betrag von Fr. 1'000.– pro Kopf herabgesetzt worden. Der Abzug diene als Ausgleich für die unter 60% des effektiven Marktwertes gelegenen Eigenmietwerte und sei vom Bundesgericht als verfassungsmässig beurteilt worden.

c/aa) Mit Eingabe vom 5. August bzw 12. September 2002 erhoben die Steuerpflichtigen, vertreten durch MK, Advokatin in Z, Rekurs mit dem Begehren, es sei ein Mietkostenabzug von Fr. 2'500.– pro im Haushalt lebende Person, das heisst insgesamt je Fr. 5'000.– pro Haushalt zu gewähren. Zur Begründung wurde vor allem geltend gemacht, aufgrund der weit unter dem Marktmietwert liegenden Eigenmietwerte seien Mieterinnen und Mieter gegenüber Wohnungseigentümerinnen und Wohnungseigentümern steuerlich massiv benachteiligt. Die von den Hauseigentümern zu versteuernden Eigenmietwerte würden lediglich noch 34,8% der effektiven Marktmietwerte betragen. Das Bundesgericht verlange jedoch in ständiger Rechtsprechung einen Eigenmietwert von mindestens 60% des Marktmietwertes. Der zum Ausgleich dieser Benachteiligung der Mieterinnen und Mieter vorgesehene Mietkostenabzug von Fr. 1'000.– pro Person reiche nicht aus, um den Einschlag gegenüber den vom Bundesgericht verlangten Wert von 60% wettzumachen. Würde der durch die massive Unterbewertung der Eigenmietwerte gegenüber den Marktmietwerten hervorgerufene steuerliche Vorteil der Wohnungseigentümer auf alle Mieter verteilt, würde daraus ein Mietkostenabzug von ca. Fr. 1'500.– resultieren. Würde zudem der steuerliche Vorteil pro Hauseigentümer auf die einzelnen Haushalte verteilt, würde daraus sogar ein Mietkostenabzug von ca. Fr. 2'500.– resultieren.

bb) Das Steuergericht des Kantons Basel-Landschaft (Steuergericht) wies diese Beschwerde mit Entscheid vom 6. Dezember 2002 ab. Zur Begründung führte das Steuergericht aus, dass unbestritten sei, dass im Kanton Basel-Landschaft die Eigenmietwerte unter der vom Bundesgericht verlangten Schranke von 60% des effektiven Marktwertes liegen. Nach einer neuesten Schätzung betragen die Eigenmietwerte noch 34,8% der Marktmietwerte. Der steuerliche Vorteil der Hauseigentümer gegenüber den Mietern werde mit einem Mietkostenabzug in der Höhe von Fr. 1'000.– pro Person nicht mehr ausgeglichen. Im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liege damit eine Ungleichbehandlung der Mieterinnen und Mieter vor, die vor Art. 8 BV nicht mehr standzuhalten vermöge. Fraglich seien allerdings die Folgen dieser festgestellten Verfassungsverletzung. Das Gericht könne sich auf eine Feststellung der Verfassungswidrigkeit beschränken. Die zweite Möglichkeit bestehe darin, die als verfassungswidrig anerkannte Norm als unanwendbar zu erklären und die infolge der Unanwendbarkeit geschaffene Lücke durch eine eigene Regel auszufüllen. Schliesslich sei denkbar, die Lücke nicht selbst auszufüllen, sondern diese Aufgabe dem Gesetzgeber zuzuweisen. Das Steuergericht entschied sich für letztere Variante mit der Begründung, im Kanton Basel-Landschaft seien Bestrebungen im Gange, die Nachteile der Mieterinnen und Mieter durch einen höheren Eigenmietwert einerseits und einen höheren Mietkostenabzug andererseits auszugleichen. Der Rekurs wurde dementsprechend abgewiesen.

B. AX und BX-Y, FP und GP-C sowie DH und EH-I erhoben gegen diesen Entscheid des Steuergerichts mit Eingabe vom 20. Dezember 2002 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verwaltungs- und Verfassungsgericht (Kantonsgericht) mit dem Antrag, der Entscheid des Steuergerichts sei aufzuheben und es sei die Veranlagung der Staatssteuer 2001 dahingehend abzuändern, dass ein Mietkostenabzug von Fr. 2'500.– pro im Haushalt lebende Person, somit je Fr. 5'000.– gewährt werde.

Sie verwiesen in ihrer Begründung im Wesentlichen auf die oben geltend gemachten Einwände. Bei der vorliegenden Problematik sei entgegen der Argumentation des Steuergerichts die Justiziabilität gegeben. Die Erhöhung des Mietkostenabzugs entspreche der bisherigen Konzeption und führe zu keinerlei Änderungen an der Steuertarifstruktur. Weil sich zudem die Verhältnisse massiv zu Ungunsten der Mieterinnen und Mieter verändert hätten, sei nun eine richterliche Normkorrektur angezeigt und notwendig. Die Beschwerde sei deshalb gutzuheissen.

C. a) Am 15. April 2003 liess sich die kantonale Steuerverwaltung mit dem Antrag auf Abweisung der Beschwerde zur Angelegenheit vernehmen. Unbestritten sei die Verfassungswidrigkeit der im Kanton Basel-Landschaft verwirklichten Lösung. Allerdings habe das Bundesgericht mehrfach festgestellt, dass die grundsätzliche Pflicht, als verfassungswidrig erkanntes Recht im Einzelfall nicht anzuwenden, bei Vorliegen besonderer Umstände dahinfalle. Dies gelte insbesondere dann, wenn eine Vielzahl möglicher Varianten zur Beseitigung des verfassungswidrigen Zustandes bestehen und der Gesetzgeber in absehbarer Zeit die Angelegenheit regeln würde. Unter solchen Umständen sei ein korrigierendes Eingreifen des Gerichts in einer solchen bedeutenden politischen Frage nicht geboten.

b) Mit Eingabe vom 16. April 2003 schloss auch das Steuergericht in ihrer Vernehmlassung auf Abweisung der Beschwerde. Zur Beseitigung des verfassungswidrigen Zustandes stünden mehrere Alternativen offen (Erhöhung Eigenmietwert und/oder Erhöhung Mietkostenabzug, Verzicht auf die Besteuerung des Eigenmietwertes überhaupt etc.). Dies rechtfertige eine gewisse Zurückhaltung des Steuergerichts, zumal zentrale Fragen der Gestaltung des Steuersystems zur Diskussion stehen würden. Dementsprechend könne es nicht Aufgabe der Gerichte sein, diesen verfassungswidrigen Zustand zu beheben.

Erwägungen:

1. Gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974 kann gegen den Entscheid des Steuergerichts innert 10 Tagen beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsgericht (Kantonsgericht) Beschwerde erhoben werden. Zur Beschwerde befugt sind gemäss § 131 Abs. 2 lit. a StG die steuerpflichtigen Personen. Auf die im Übrigen frist- und formgerecht erhobenen Beschwerden ist demnach einzutreten.

2. a) Nach bisher geltendem schweizerischem Recht (kantonale Steuergesetze; Art. 21 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG] vom 14. Dezember 1990) muss sich der Eigentümer, der die mit der Nutzung seiner Liegenschaft verbundenen Kosten vom Einkommen abziehen kann, den Eigenmietwert als Einkommen aufrechnen lassen. Dieses Vorgehen soll zum Ausgleich dafür dienen, dass der Mieter seine Mietzinsen als Teil seiner privaten Le-

benshaltungskosten in der Regel nicht einkommensmindernd geltend machen kann. Der Eigentümer, welcher die eigene Wohnung bewohnt, bezieht daraus einen Nutzungsertrag, dem ein ökonomischer Wert zukommt und der grundsätzlich dem Mietzins entspricht, den der Eigentümer bei Vermietung seiner Liegenschaft an einen Dritten ortsüblicherweise erzielen könnte (vgl. für die direkte Bundessteuer Art. 21 Abs. 2 DBG). Es handelt sich dabei um ein eigentliches Naturaleinkommen (vgl. *Anton Amonn*, Die Eigenmietwertbesteuerung im Lichte der Art. 4 und 34^{sexies} BV, in: Aktuelle Juristische Praxis [AJP] 1996, S. 371; *Ernst Känzig*, Die direkte Bundessteuer, 2. Auflage, Basel 1982, S. 227, 315; *Ernst Blumenstein/Peter Locher*, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 173; *Zuppinger/Böckli/Locher/Reich*, Steuerharmonisierung, Bern 1984, S. 57 f., 61 ff.; *Kathrin Klett*, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, ZSR 1992 II, S. 99 ff.). Die Anrechnung des Nutzungswertes gleicht ausserdem den wirtschaftlichen Vorteil aus, den der Eigentümer von selbstgenutztem Wohneigentum deshalb geniesst, weil er Hypothekarschuldzinsen sowie Unterhaltskosten für die Liegenschaft zum Abzug bringen kann. Die Besteuerung des Mietwertes stellt so einen integrierenden Bestandteil der Gesamtreineinkommensbesteuerung dar, wonach alle Einkünfte der Steuerpflicht unterstellt sind, dies ohne Unterschied, ob das Einkommen dem Steuerpflichtigen in Form von Geld oder von Naturalien zufliesst (vgl. den Entscheid des Bundesgerichts vom 13. April 1983 i.S. AVLOCA, in: Steuer-Revue [StR] 39/1984, S. 139 ff. Erw. 5; BGE 112 Ia 242 f. E. 3 b mit Hinweisen auf das Schrifttum).

b) In der Praxis stellt sich unter dem Blickwinkel der Rechtsgleichheit vielfach die Frage, ob und gegebenenfalls inwieweit die Bemessung des Eigenmietwertes von den marktüblichen Ansätzen abweichen darf. Die Beschwerdeführer des vorliegenden Verfahrens verlangen – ausgehend von der im kantonalen Recht vorgesehenen Abkoppelung des Eigenmietwertes vom absoluten Marktwert –, mit den Wohnungseigentümern gleich behandelt zu werden. Sie machen daher für die Veranlagungsperiode 2001 einen Mietkostenabzug geltend, der über die gesetzlich statuierten Pauschalansätze von Fr. 1000.– pro im Haushalt lebende Person (§ 33 Abs. 1 lit. d StG) hinausgeht.

c) Das Kantonsgericht ist grundsätzlich befugt, im Anwendungsfall sämtliche kantonalen Erlasse vorfrageweise auf ihre Rechtmässigkeit bzw. Bundesrechtskonformität hin zu überprüfen (§ 46 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO] vom 16. Dezember 1993). Es ist daher zulässig, die Frage, ob dieses Vorgehen trotz fehlender Rechtsgrundlage aus Gründen des verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgebotes angezeigt erscheint und den geltenden gesetzlichen Regeln die Anwendung dementsprechend zu versagen ist, im vorliegenden Verfahren einer richterlichen Beurteilung zuzuführen.

3. a) Ein Erlass verstösst gegen das Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung [BV] vom 18. April 1999), wenn er sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist; er verletzt das Rechtsgleichheitsgebot, soweit er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidun-

gen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also – um auf eine eingängige, auf *Aristoteles* zurückgehende Formel zurückzugreifen – «Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich» behandelt wird, wobei sich all dies auf wesentliche Tatsachen beziehen muss (vgl. BGE 125 I 168 E. 2, 125 II 345 E. 10b, 124 II 213 E. 8d/aa, 124 I 292 E. 3b, 123 I 7 E. 6a; 122 II 118 E. 2b, 121 II 204 E. 4a, 118 Ia 2 E. 3a; *Georg Müller*, Art. 4 aBV, in: Kommentar zur Bundesverfassung, Basel/Zürich/Bern 1995, Rz. 30 ff.; *Arthur Haefliger*, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich. Zur Tragweite des Artikels 4 der Bundesverfassung, Bern 1985, S. 63 f.; *Rainer J. Schweizer*, Art. 8 Abs. 1 BV, in: *Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer-Vallender*, Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich/Lachen 2002, Rz. 22; *Beatrice Weber-Dürler*, Rechtsgleichheit, in: *Thürer/Aubert/Müller*, Verfassungsrecht der Schweiz, Zürich 2001, § 41, Rz. 11 f.; *Ulrich Häfelin/Walter Haller*, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 5. Auflage, Zürich 2001, Rz. 751 ff.). Die Frage, ob für eine rechtliche Unterscheidung ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, kann zu verschiedenen Zeiten auch unterschiedlich beantwortet werden; die Antwort richtet sich nach den jeweils herrschenden Anschauungen und Zeitverhältnissen (*G. Müller*, a.a.O., Rz. 3; *Jörg Paul Müller*, Grundrechte in der Schweiz, 3. Auflage, Bern 1999, S. 400 f.). Dem Gesetzgeber bleibt damit im Rahmen der aufgeführten Grundsätze ein weiter Spielraum der Gestaltungsfreiheit, den auch das Bundesgericht nicht durch eigene Gestaltungsvorstellungen schmälert (BGE 122 I 104 ff. E. 3, 121 I 51 ff. E. 3b, 121 II 204 f. E. 4, 116 Ia 323 E. 3c; 115 Ia 287 E. 6; 112 Ia 243 f. E. 4a; 110 Ia 13 f. E. 2b mit Hinweisen).

b) Bezüglich der Steuern wird das Rechtsgleichheitsgebot konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Überblick *Häfelin/Haller*, a.a.O., Rz. 874 ff.; *Klaus A. Vallender/René Wiederkehr*, Art. 127 BV, in: *Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender*, Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich/Lachen 2002, Rz. 8 ff.). Auch im Abgaberecht hat der Gesetzgeber weitgehende Gestaltungsfreiheiten. Er kann bis zu einem gewissen Grade schematische, auf Durchschnittserfahrungen abstellende Normen schaffen, die leicht zu handhaben sind. Die Rechtsgleichheit ist nicht schon verletzt, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten wirtschaftlichen, juristischen oder finanzwissenschaftlichen System folgen (BGE 126 I 78 E. 2a, 116 Ia 324 E. 3f). Nach dem Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung soll der Finanzaufwand des Gemeinwezens für die allgemeinen öffentlichen Aufgaben grundsätzlich von der Gesamtheit der Einwohner getragen werden (grundsätzlich BGE 99 Ia 652 ff. E.9; im Weiteren BGE 116 Ia 323 E. 3d, 124 I 292 E. 3a, 126 I 78 E. 2a). Sachlich unbegründete Ausnahmen einzelner Personen oder Personengruppen von der Besteuerung sind demnach unzulässig. Nach den Grundsätzen der Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Verhältnismässigkeit der Belastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind Steuerpflichtige bei gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gleich zu besteuern, wogegen Verschiedenheiten in den tatsächlichen Verhältnissen, welche sich

auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auswirken, dementsprechend durch eine unterschiedliche Steuerbelastung Rechnung zu tragen ist (vgl. *Ernst Höhn/Robert Waldburger*, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001, S. 125 ff.; *G. Müller*, a.a.O., Rz. 79; *Vallender/Wiederkehr*, a.a.O., Rz. 13 ff. und Rz. 16 ff.; BGE 112 Ia 244 E. 4b, 120 Ia 334 ff. E. 4, 124 I 154 ff. E. 4).

c) Die vorstehend dargestellte, bisher landesweit übliche Ordnung der steuerlichen Behandlung des Wohnaufwandes ist keineswegs die einzig denkbare, welche den Vorgaben des Rechtsgleichheitsgebotes gerecht zu werden vermag. Ebenso wäre es unter dem Blickwinkel von Art. 8 BV möglich, die Eigenmietwertbesteuerung abzuschaffen, wenn gleichzeitig auf den Abzug der Hypothekarzinsen sowie der Unterhalts- und Verwaltungskosten verzichtet würde. In Frage käme möglicherweise auch eine Regelung, die – unter Beibehaltung der Abzüge für Zinsen, Unterhalts- und Verwaltungskosten – einerseits auf die Aufrechnung eines Eigenmietwertes beim Eigenheimbesitzer verzichtet und andererseits beim Mieter den Mietzins zum Abzug zulässt. Aber auch die vom Kanton Basel-Landschaft vertretene Variante, beim Mieter einer Wohnung einen Eigenmietwert anzurechnen bei gleichzeitiger Gewährung eines Mietkostenabzugs, kann unter Umständen den verfassungsrechtlich notwendigen Ausgleich bringen, sofern der «Mietwert» der vom Mieter benutzten Wohnung nach den gleichen Kriterien festgesetzt wird wie der Eigenmietwert der vom Eigentümer bewohnten Liegenschaft (zum Ganzen *Klett*, a.a.O., S. 99 ff.; BGE 116 Ia 323 ff. E. 3, 123 II 12 f. E. 3).

4. Zur vorliegend zu behandelnden Problematik der steuerrechtlichen Gleichbehandlung von Mietern und selbstnutzenden Eigentümern von Immobilien existiert bereits eine umfangreiche bundesgerichtliche Praxis.

a) In einem ersten Schritt hat das Bundesgericht mit Entscheidung vom 9. Dezember 1986 befunden, dass eine vollständige und undifferenzierte Abschaffung der Besteuerung des Eigenmietwertes ohne ausgleichende Massnahmen den Wohnungseigentümer – zumal jenen mit hohem Selbstfinanzierungsgrad – gegenüber anderen Steuerpflichtigen mit gleicher finanzieller Leistungsfähigkeit in einer Weise begünstige, welche vor Art. 4 aBV nicht standzuhalten vermöge (BGE 112 Ia 244 f. E. 5a; vgl. dazu Peter Böckli, Die Besteuerung der Eigenmietwerte im Lichte von Steuer- und Verfassungsrecht, in: *recht* 1987, S. 14 ff.; Danielle Yersin, L'impôt sur le revenu, Etendue et limites de l'harmonisation, in: *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA]* 61 [1992/93], S. 304).

b) In einem den Kanton Zürich betreffenden Urteil vom 9. November 1990 hielt das Bundesgericht sodann fest, es verstosse nicht gegen das Prinzip der Rechtsgleichheit, einem Mieter zu verwehren, gleich einem Stockwerkeigentümer den um 30% verminderten Mietzins als «Eigenmietwert» zu deklarieren und dafür den vollen Mietzins als «Schuldzins» in Abzug zu bringen. Der in der anwendbaren Verordnung gewährte Abzug von 30% gegenüber dem marktüblichen Mietzins und die damit verbundene unterschiedliche Behandlung von Wohnungsmietern und Wohnungseigentümern widerspreche nicht dem Wortlaut des kantonalen Gesetzes, da

dieses im Zusammenhang mit der Bewertung der Eigennutzung keine Bindung an die Marktüblichkeit vorschreibe. Die genaue Bestimmung des Eigenmietwertes lasse sich nicht direkt aus Art. 4 BV herleiten; bei diesbezüglichem Schweigen des Gesetzgebers stehe den Vollzugsbehörden ein entsprechender Spielraum zu. Es gehe durchaus an, der vergleichsweise verminderten Disponibilität des Nutzens einer eigenen Wohnung bei der Festsetzung des Mietwertes Rechnung zu tragen, indem dieser gegenüber dem marktüblichen Mietzins herabgesetzt werde, soweit nur die pauschale Herabsetzung des Eigenmietwertes mässig bleibe (StE 1991, A 21.11 Nr. 30 = BGE 116 Ia 322 ff.; der vorinstanzliche Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich wurde in StE 1991, A 21.11 Nr. 29 veröffentlicht).

c) Im Unterschied dazu erwog das Bundesgericht in einem den Kanton Bern betreffenden Entscheid vom 9. November 1990, soweit das kantonale Steuerrecht für die Bewertung des Eigenmietwertes den Verkehrswert vorschreibe, bezwecke diese Regelung die Gleichbehandlung von Wohnungsmietern und Wohnungseigentümern in Bezug auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Der im Einzelfall steuerwirksame Eigenmietwert («Protokollmietwert»), welcher dem Eigentümer bei Selbstnutzung der Wohnliegenschaft aufgerechnet würde, betrage rund einen Drittel des vom Beschwerdeführer als Mieter tatsächlich bezahlten Mietpreises. Da die Behörde keine wirklichen Anstalten treffe, ihre gesetzwidrige Praxis aufzugeben, habe der Beschwerdeführer nach Art. 4 BV Anspruch darauf, dass ihm als Wohnungsmieter abweichend vom Gesetz die gleiche Begünstigung gewährt werde, welche – ebenfalls abweichend vom Gesetz – Wohnungseigentümern eingeräumt werde. Richterliche Zurückhaltung sei des Weiteren nur bei Anfechtung eines Erlasses in der so genannten abstrakten Normenkontrolle angebracht, weil einem entsprechenden Entscheid nur dann allgemeingültige Wirkung zukomme. Die Differenz zwischen dem tatsächlich bezahlten Mietzins und dem Eigenmietwert sei somit abweichend von der gesetzlichen Regelung vom steuerbaren Einkommen abziehbar (StE 1991, A 21.11 Nr. 31 = ASA 59/1990 f., S. 733 ff.).

d) In zwei den Kanton Waadt betreffenden Fällen erachtete das Bundesgericht sowohl den aus Gründen der Wohneigentumsförderung auf dem Eigenmietwert gewährten linearen Abzug (Fr. 80'000.-; Urteil vom 13. April 1983, in: ASA 53 [1984/85], S. 391 ff.) wie auch die aufgrund des späteren Rechts eingeführte Regelung, dass der Eigenmietwert im Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft geschätzt und anschliessend unverändert bleibt (Urteil vom 20. November 1987, in: StR 43/1988, S. 600 ff.), nicht als verfassungswidrig. Immerhin dürfe eine solche Ordnung aber nicht dazu führen, dass die Eigenmietwertbesteuerung an sich ausgehöhlt werde oder systematisch zu niedrige Eigenmietwerte zur Folge habe.

e) Mit Urteil vom 17. März 1995 bezeichnete das Bundesgericht die solothurnische Regelung, wonach die Eigenmietwerte durchschnittlich rund 55% der Marktmietwerte betragen, in Anbetracht besonderer Umstände «zur Zeit» gerade noch als verfassungskonform (ASA 64/1996, S. 662 ff. = AJP 1996, S. 78 ff.). Dabei verwies es einerseits auf die vorstehend wiedergegebenen Fälle, wo entsprechende Ansätze von 70% (Kanton Zürich; mit Art. 4 aBV vereinbar) bzw. 27% (Kanton Bern; ver-

fassungsrechtlich nicht zulässig) zur Diskussion standen, andererseits auf die Eidgenössische Steuerverwaltung, welche in ihrer Praxis zur direkten Bundessteuer von einer Untergrenze des Eigenmietwertes von 70% des Marktmietwertes ausgeht, und auf ein unpubliziertes Gutachten von *Ferdinand Zuppinger* zuhanden des aargauischen Finanzdepartementes (Annahme einer entsprechenden Untergrenze von 60%).

f) Im 1994 publizierten Bericht der Expertenkommission zur Prüfung des Einsatzes des Steuerrechts für wohnungs- und bodenpolitische Ziele (Kommission Locher; www.bbl.admin.ch Nr. 601.050.d) wiederum wird vorgeschlagen, den Einschlag bei Wohneigentum am Wohnsitz auf 30% zu begrenzen (Bericht S. 67). Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich ging sodann in einem Entscheid vom 31. Oktober 1995 davon aus, dass dem Mieter kraft Art. 4 Abs. 1 BV ein Abzug vom Einkommen in Höhe des Unterschiedsbeitrages zustehe, wenn der nach einer Formelmethode korrekt ermittelte Eigenmietwert einer Liegenschaft weniger als 60% der vom Mieter entrichteten Nettojahresmiete betrage (StE 1996, A21.11 Nr. 39).

g) In BGE 124 I 145 ff. schliesslich hat das Bundesgericht entschieden, dass zwar der Eigenmietwert tiefer festgesetzt werden könne als der Marktmietwert, die untere Grenze jedoch 60% des effektiven Marktwertes bilde, was mit Art. 4 aBV noch vereinbar sei (BGE 124 I 156 f. E. 4d). Denn bei zu niedrigen Eigenmietwerten komme ein entsprechend grosser Teil der Hauseigentümer, je nach Höhe der Hypothekarzinsen und Unterhaltskosten, zu steuerlich abziehbaren negativen Liegenschaftserträgen, was zu einer entsprechenden Benachteiligung der Mieter führen könne, denen die Möglichkeit des Abzuges der Mietkosten verwehrt bleiben würde (vgl. zum ganzen Problemkreis auch BGE 123 II 11 ff. E. 3/4; bestätigt in BGE 128 I 242 ff. E 2).

h) Das Bundesgericht hat im Weiteren betreffend der hier vorliegenden Problematik hervorgehoben, dass eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen aus praktischen Gründen nie völlig erreichbar sei. Das führe zwangsläufig dazu, dass bei jeder Regelung gewisse Einzelfälle aufgrund individueller Besonderheiten mehr oder weniger belastet werden, als es einer strikten Gleichbehandlung entspräche. Dies gelte nicht etwa nur im Verhältnis zwischen Mietern und Eigentümern, sondern ganz generell, namentlich auch im Verhältnis zwischen verschiedenen Mietern oder zwischen verschiedenen Eigentümern. Eine generelle Regelung könne deshalb nicht allein schon deswegen verfassungswidrig sein, weil sie dazu führe, dass in bestimmten Einzelfällen jemand anders belastet werde als andere Steuerpflichtige in vergleichbaren Verhältnissen, wäre doch sonst praktisch überhaupt kein verfassungskonformes Steuergesetz denkbar. Eine Verfassungswidrigkeit könne nur darin liegen, dass die Anwendung eines Erlasses zwangsläufig in einer erheblichen Zahl von Fällen zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung bestimmter Steuerpflichtiger führe oder systematisch bestimmte Gruppen in verfassungswidriger Weise benachteilige (vgl. BGE 124 I 197 E. 3e; bestätigt in BGE 125 I 67 ff. E. 3, 128 I 243 E. 2.3, BGE 2P.36/1999 in Praxis 2001, Nr. 98, S. 584). Hinzu komme, dass ein objektiver Marktwert für einzelne Liegenschaften ohnehin nicht genau feststellbar sei, solange die Liegenschaft nicht verkauft oder ver-

mietet werde. Zudem könne der Marktwert konjunkturbedingt relativ kurzfristig mehr oder weniger erheblich schwanken; er hänge auch sonst von zahlreichen Faktoren ab, die eine objektive Schätzung erschweren würden (vgl. BGE 124 I 197 E. 3e).

i) Das Bundesgericht hat in BGE 128 I 243 f. E. 2.4 seine bisherige Praxis zusammengefasst: In BGE 124 I 145 ff. habe das Bundesgericht ausgeführt, dass und weshalb der steuerbare Eigenmietwert tiefer festgesetzt werden darf als der Marktmietwert. Dabei habe es entschieden, dass für die Bemessung des Eigenmietwerts in jedem Fall 60 Prozent des effektiven Marktwerts die untere Grenze dessen bilde, was mit dem verfassungsmässigen Rechtsgleichheitsgebot (Art. 4 aBV; Art. 8 Abs. 1 BV) noch vereinbar sei (BGE 124 I 156 E. 4d). Demzufolge habe das Bundesgericht die in jenem Entscheid angefochtene zürcherische Regelung aufgehoben, die vorsah, dass der Eigenmietwert «in der Regel» auf 60 Prozent des Marktwerts festzulegen sei. Es habe ferner eine Zürcher Schätzungsvorschrift für verfassungswidrig erklärt, die in der praktischen Anwendung dazu führte, dass ein beträchtlicher Teil der Einzelwerte unterhalb von 60 Prozent des Marktmietzins lag (BGE 124 I 197 E. 3f). Ausgehend von den gleichen Grundsätzen hat das Bundesgericht demgegenüber eine schaffhausische Volksinitiative für zulässig erklärt, die den Eigenmietwert auf «im Maximum 70 Prozent der Marktmiete» festsetzen wollte; dies mit der auslegenden Präzisierung, dass gleichzeitig eine untere Grenze von mindestens 60 Prozent vorausgesetzt sei (Urteil 1P.40/1997 vom 25. März 1998, E. 6c und 7a). In BGE 125 I 65 ff. habe es erkannt, dass die Bestimmung des thurgauischen Steuergesetzes, wonach auf dem – individuell ermittelten – Mietwert ein Abzug von 40 Prozent vorzunehmen sei, verfassungskonform angewendet werden könne und jedenfalls nicht zwangsläufig und systemimmanent zu verfassungswidrigen Ergebnissen führe; dabei wurde der Kanton auf seiner Erklärung behaftet, dass das Gesetz den Eigenmietwert auf 60 Prozent der Marktmiete festlege, «in keinem Fall tiefer». Des Weiteren habe das Bundesgericht (ebenfalls im Rahmen einer abstrakten Normenkontrolle) eine solothurnische Regelung geschützt, wonach der Eigenmietwert auf 60 Prozent des Marktmietwerts («Wohnwerts») angehoben oder auf 90 Prozent herabgesetzt werden sollte, wenn er nach der vorgesehenen pauschalen Ermittlungsmethode im Einzelfall unter oder über diesem Grenzwert lag (Urteil 2P.36/1999 vom 3. November 2000, E. 2f). Schliesslich habe es auch eine entsprechende zürcherische Regelung (Ziff. 86 der sog. Weisung 1999) unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit für zulässig erklärt (Urteil 2P.311/2001 vom 5. April 2002, E. 3.4).

5. Übersteigt der auf dem Eigenmietwert gewährte Einschlag gegenüber dem Marktwert isoliert betrachtet das nach Massgabe der vorstehend wiedergegebenen Auffassungen verfassungsrechtlich zulässige Mass, so kann das angemessene Verhältnis grundsätzlich auch durch (entlastende) Massnahmen auf Seiten der Mieter hergestellt werden. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung hierzu ist allerdings widersprüchlich.

a) Das Bundesgericht entschied im abstrakten Normenkontrollverfahren mit Urteil vom 16. Juli 1992 in Bezug auf die Änderung des basellandschaftlichen StG

vom 20. Juni 1991 (Steuer Revue 1992, S. 599 ff.), es verstosse nicht gegen Art. 4 aBV, die steuerliche Privilegierung der Wohneigentümer aufgrund des zu tiefen Eigenmietwertes während einer Steuerperiode rückwirkend durch einen mietzinsunabhängigen Abzug für Mieter von Fr. 1'000.– pro Kopf auszugleichen, da der Gesetzgeber bei einer Übergangsregelung einen weiten Spielraum des Ermessens habe. Mit der angefochtenen Gesetzesnovelle, welche eine bisher offenkundig gesetzeswidrige Praxis der Steuerbehörden habe beseitigen sollen, seien sowohl Wohnungseigentümer wie auch Wohnungsmieter begünstigt worden. § 23 Abs. 2^{bis} StG sei weiter einer verfassungskonformen Auslegung durchaus zugänglich; das Gesetz gehe von einem massvoll festzusetzenden Eigenmietwert aus und lasse damit die Frage offen, in welcher Höhe der amtliche Eigenmietwert inskünftig festzusetzen sein werde, ohne dabei den Grundsatz der Steuergerechtigkeit im Sinne einer Minimierung der Steuerbetragsdifferenzen zwischen Personen in vergleichbaren ökonomischen Verhältnissen zu verletzen. Im Zusammenhang mit dem in § 33 Abs. 1 lit. d StG vorgesehenen Mietkostenabzug betonte das Bundesgericht ergänzend zu den allgemeinen Grundsätzen zum Willkürverbot, es lege sich besondere Zurückhaltung auf bei der Prüfung einer Übergangsregelung, bei welcher Zweckmässigkeitsüberlegungen ein besonderes Gewicht zukomme und bei deren Ausgestaltung dem Gesetzgeber ein weiter Spielraum des Ermessens zustehe. Solle nach der Absicht des Gesetzgebers mit dem Mietkostenabzug die Privilegierung der Wohnungseigentümer nach Massgabe der noch bestehenden Differenz zwischen einem zu tiefen und einem «massvoll» festgesetzten Eigenmietwert ausgeglichen werden, möge es unter dem Blickwinkel von Art. 4 aBV in der Tat nicht ganz unbedenklich erscheinen, diesen Abzug in Form einer Pauschale und damit losgelöst vom tatsächlichen Mietzins zu gewähren. Der Gesetzgeber habe indessen mit der getroffenen Lösung das ihm unter anderem im Abgaberecht zustehende weite Feld der Gestaltungsfreiheit, welches ihm erlaube, bis zu einem gewissen Grade schematische und leicht handhabbare Normen zu schaffen, nicht überschritten und sein Ermessen nicht missbraucht. Ziehe man ferner in Betracht, dass es sich bei der beanstandeten Regelung um eine Übergangslösung für nur gerade eine Steuerperiode (1991/92) handle, erscheine die Gewährung einer mietzinsunabhängigen Pauschale insbesondere angesichts der praktischen Schwierigkeiten, die eine andere Lösung mit sich bringen würde, nicht von vorneherein als ungeeignet, der rechtsungleichen Behandlung von Mietern und Wohnungseigentümern entgegenzuwirken.

b) In BGE 124 I 145 ff. hat sich das Bundesgericht intensiv mit dem Verhältnis zwischen der Eigenmietwertbesteuerung bzw. dem Mietkostenabzug und dem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990, welches gemäss Art. 72 Abs. 1 und Abs. 2 StHG für die Kantone seit 1.1.2001 direkt Anwendung findet und somit auch für die Veranlagung der Staatssteuer 2001 massgebend ist, auseinandergesetzt. Nach Art. 7 Abs. 1 StHG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, unter anderem diejenigen aus Vermögensertrag, «eingeschlossen die Eigennutzung von Grundstücken». Im Ständerat als Erstrat wurde die Bestimmung im Steuerharmonisierungsgesetz kommentarlos angenommen (AB 1986 S 108, 133 f.). Demgegenüber wurde für die Bemessung des Eigenmietwerts

im Rahmen der direkten Bundessteuer zunächst ein (in der Differenzbereinigung später wieder gestrichener) Vorschlag angenommen, den marktgerechten Eigenmietwert um 30% zu ermässigen (AB 1986 S 175 ff.), wobei Bundesrat Stich klarstellte, dass diese Harmonisierung der Bewertungsmethode nicht für kantonale Steuern, sondern für die Bundessteuer gelte (BGE 124 I 153 E. 3b). Auch im Nationalrat wurden Anträge hinsichtlich der Bemessung des Eigenmietwerts ausschliesslich im Zusammenhang mit der Bundessteuer gestellt (AB 1987 N 1744 ff.), während die Bestimmung des Steuerharmonisierungsgesetzes kommentarlos angenommen wurde (AB 1989 N 32). Dies würde darauf schliessen lassen, dass der Gesetzgeber den Kantonen im Rahmen des Steuerharmonisierungsgesetzes bewusst einen grösseren Spielraum belassen wollte als bei der direkten Bundessteuer. Die Lehre ist mehrheitlich der Auffassung, dass das Steuerharmonisierungsgesetz für die Bemessung des Eigenmietwerts im Rahmen der kantonalen Steuern keine weitergehenden Schranken enthalte, als sie sich schon bisher aus dem Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 BV ergeben würden; die Kantone seien insbesondere nicht verpflichtet, die Eigenmietwerte nach den für die direkte Bundessteuer geltenden Grundsätzen festzulegen. Das Steuerharmonisierungsgesetz schreibe den Kantonen zwar zwingend die Besteuerung des Eigenmietwertes vor, enthalte jedoch keine näheren Vorgaben darüber, wie dieser zu bestimmen sei, sondern würde den Kantonen einen Spielraum belassen (BGE 124 I 153 E. 3b). Allerdings seien die möglichen Abzüge in Art. 9 StHG abschliessend aufgezählt (siehe insb. Art. 9 Abs. 4 StHG) und liessen keinen Raum für einen Mietkostenabzug, welcher allzu niedrige Eigenmietwerte allenfalls ausgleichen könnte (BGE 124 I 154 E. 3c). Die für die kantonalen Steuern massgebenden Eigenmietwerte müssten deshalb mindestens so hoch sein, dass das Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 BV keine derartige Ausgleichsregelung verlangen würde (BGE 124 I 154 E. 3c). Im Ergebnis müsste somit der Eigenmietwert auf 60 Prozent des Marktmietwerts («Wohnwerts») angehoben werden, um dem Steuerharmonisierungsgesetz zu entsprechen.

c) In einem Urteil vom 2. März 1999 hat das Bundesgericht die im Kanton Basel-Landschaft verwirklichte Lösung allerdings gutgeheissen (veröffentlicht in BStPra 1999, S. 440 ff.). Das Bundesgericht hat festgestellt, dass die Eigenmietwertbesteuerung zu weniger als 60% des Marktwertes dann nicht gegen die verfassungsrechtlich geforderte Gleichstellung von Eigentümern und Mietern verstosse, wenn letzteren ein ausgleichender Mietkostenabzug gewährt werde. Daher könne im Kanton Basel-Landschaft trotz tiefen Eigenmietwerten die tatsächlich bezahlte Wohnungsmiete nicht gegen Aufrechnung eines fiktiven Eigenmietwertes vom Einkommen in Abzug gebracht werden. Auch wenn massgeblich für den Entscheid die Steuerperiode 1991/1992 und dementsprechend das Steuerharmonisierungsgesetz für die Kantone noch nicht verbindlich war, hätte das Bundesgericht in Kenntnis von BGE 124 I 145 ff. zu der Frage der Zulässigkeit eines Mietkostenabzuges Stellung nehmen müssen.

d) Die Lehre ist mehrheitlich der Auffassung, dass Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 9 Abs. 4 StHG den Kantonen die Eigenmietwertbesteuerung zwingend vorschreibt (*Markus Reich*, Art. 7 StHG, in: *Zweifel/Athanas*, Kommentar zum Schweizerischen

Steuerrecht, Band I/1: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Auflage, Basel 2002, Rz. 42a). Auch wenn sich das Gebot der Rechtsgleichheit zwischen Mietern einerseits und Haus- und Wohnungseigentümern andererseits unter dem Gesichtswinkel von Art. 8 BV ebenso durch andere Lösungen verwirklichen liesse, lässt Art. 7 Abs. 1 StHG «nur» noch eine Lösung, nämlich die Eigenmietwertbesteuerung zu. Ein Mietkostenabzug ist nicht mehr vorgesehen (siehe insb. Art. 9 Abs. 4 StHG), weshalb den Kantonen gemäss Steuerharmonisierungsgesetz kein Gestaltungsspielraum für systematisch grundlegend andere Lösungen mehr verbleibt (so auch *Yersin*, a.a.O., S. 304).

6. Bevor das Kantonsgericht zum diesbezüglichen Begehren der Beschwerdeführer Stellung nimmt, ist die Rechtslage und Rechtsentwicklung im Bereich der Eigenmietwertbesteuerung bzw. des Mietkostenabzuges darzustellen.

a) In der kantonalen Volksabstimmung vom 12. März 1995 wurde eine Gesetzesinitiative «für eine verfassungskonforme Eigenmietwertbesteuerung und einen sozialen Wohnkostenabzug» angenommen (vgl. Amtsblatt 1995 I, S. 776), welche unter anderem tiefere Staatssteuer-Eigenmietwerte für selbstgenutztes Wohneigentum und einen höheren Mietkostenabzug für Mieter und Pächter vorsah. Sie hatte zur Folge, dass die Eigenmietwerte bei der Staats- und Gemeindesteuer gegenüber der Veranlagungsperiode 1993/94 rückwirkend auf den 1. Januar 1995 (d.h. für die Veranlagungsperiode 1995/96) auf das Niveau der Veranlagungsperiode 1991/92 gesenkt wurden (vgl. § 27^{ter} StG in der Fassung vom 12. März 1995 für die Veranlagungsperioden 1995/96 und folgende).

Der revidierte § 23 Abs. 2^{bis} StG erhielt mit Wirkung ab dem 1. Januar 1995 folgende Fassung:

2^{bis} Naturaleinkünfte werden nach ihrem Marktwert bemessen. Davon ausgenommen ist der Eigenmietwert. Dieser ist wegen des besonderen wirtschaftlichen und rechtlichen Charakters der Eigenheimnutzung und in Berücksichtigung der geringen Disponibilität und der steuerlichen Begünstigung des selbstgenutzten Wohneigentums (§ 133 Absatz 2 Buchstabe c Kantonsverfassung) massvoll festzusetzen. Der Förderung von Eigentumsbildung und Selbstvorsorge ist gebührend Rechnung zu tragen; zuständig ist im Rahmen von § 27^{ter} der Regierungsrat.

Gleichzeitig wurde § 33 Abs. 1 lit. d StG wie folgt angepasst:

1 Vom Reineinkommen werden für die Steuerberechnung abgezogen

lit. d) je 400 Franken für den Mieter und Pächter einer dauernd selbstbewohnten Liegenschaft, den mitsteuerpflichtigen Ehegatten sowie für jedes Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das ein Kinderabzug beansprucht werden kann (§ 34 Absatz 4). Der Landrat kann den Abzug bis auf 1'000 Franken erhöhen.

Mit Änderung des Dekretes zum Steuer- und Finanzgesetz vom 23. März 1995 statuierte der Landrat in § 11^{bis} die Erhöhung des in § 33 Abs. 1 lit. d StG vorgesehenen Abzuges von Fr. 400.– auf Fr. 1'000.– für die Veranlagungsperiode 1995/96 (GS 32.149). Dieser Betrag ist noch heute massgebend.

b) Eine Erhebung der Eidgenössischen Steuerverwaltung im September 2000 hat ergeben, dass der Eigenmietwert im Kanton Basel-Landschaft noch 34,8% des heute effektiven Marktmietwertes beträgt. Der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft schlug deshalb durch Änderung des Steuer- und Finanzgesetzes eine Erhöhung des Mietkostenabzuges von Fr. 1'000.– auf Fr. 1'500.– pro Person vor. Die Vorlage war als Gegenvorschlag zur Volksinitiative ausgestaltet, welche auf eine Streichung des Auftrages zur Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums auf Verfassungsstufe abzielte (zum Ganzen RRB Nr. 291 vom 13. Februar 2001). Diese Vorlage scheiterte im Vernehmlassungsverfahren. Eine weitere Vorlage sah sodann die Erhöhung des Eigenmietwertes um 12% und einen Mietkostenabzug von Fr. 1'250.– vor. Durch das Zusammenspiel beider Massnahmen sollte die steuerliche Belastung von Mietern und Wohneigentümern wieder ausgeglichen werden. Diese Vorlage wurde jedoch in der Abstimmung vom 24. November 2002 von den Stimmberechtigten abgelehnt.

c) Im Anschluss an die Volksabstimmung vom 24. November 2002 wurden im Landrat des Kantons Basel-Landschaft verschiedene Vorschläge eingebracht. Schliesslich ist am 3. März 2003 eine Gesetzesinitiative für massvolle Eigenmietwerte und eine verfassungskonforme Erhöhung der Sozialabzüge für Mieterinnen und Mieter («Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative») zustande gekommen. Diese sieht vor, die kantonalen Eigenmietwerte generell um 8% sowie den Mietkostenabzug von derzeit Fr. 1'000.– auf Fr. 1'500.– zu erhöhen. Über diese Vorlage wird am 19. Oktober 2003 abgestimmt.

d) Ein Gutachten des Rechtsdienstes vom 6. Mai 2003 zuhanden der Finanzkommission betreffend «Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative» kam zu folgenden Schlüssen: Aufgrund der Daten aus der nun vollständig veranlagten Steuerperiode 1999/2000 ergebe sich ein nicht versteuertes Naturaleinkommens-Volumen in der Höhe von 281 Millionen Franken, welche bei einer bundesrechtskonformen Lösung – Eigenmietwerte mindestens 60% der Marktmietwerte – zu versteuern wären. Aus der Erhöhung der Eigenmietwerte um 8% resultiere ein nicht versteuertes Einkommen auf Eigentümer-Seite von rund 250 Millionen Franken, welche es auf der Seite der Mieter auszugleichen gelte. Bei rund 170'000 Mietern im Kanton Basel-Landschaft ergebe sich ein Mietkostenabzug von rund Fr. 1'500.– (ohne Erhöhung des Eigenmietwertes rund Fr. 1'650.–). Dadurch gewährleiste die Initiative die Gleichbehandlung zwischen Mietern und Hauseigentümern. Ob sie in Einzelfällen dennoch zu verfassungswidrigen Ergebnissen führe, hänge von anderen Faktoren ab, die nicht im Initiativtext festgelegt seien. Problematisch sei allerdings, dass die Gemeinschaft der Hauseigentümer bedeutend kleiner sei als diejenige der Mieter, so dass die von den ca. 45'000 Eigenheimbesitzern durch den zu tiefen Eigenmietwert (34,8% anstatt 60% des Marktmietwertes) nicht zu versteuernden

250 Millionen Franken auf ca. 170'000 Mieter verteilt werden. Dadurch werde der Anteil des einzelnen Mieters gegenüber dem Anteil des einzelnen Wohneigentümers geringer. Um diesbezüglich zusätzlich einen gewissen Ausgleich zu schaffen, wie es auch die Beschwerdeführer beantragen (Mietkostenabzug von Fr. 2'500.– pro Person), müssten höhere Mietkostenabzüge als Fr. 1'500.– gewährt werden. Da jedoch zu beachten sei, dass eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen aus praktischen Gründen nicht erreichbar und eine gewisse Schematisierung gerade im Abgaberecht erlaubt sei, kommt der Rechtsdienst des Regierungsrates zum Schluss, dass die Initiative nicht offensichtlich verfassungswidrig sei.

7. Die Beschwerdeführer beantragen entsprechend den in diesem Gutachten des Rechtsdienstes vorgebrachten Argumenten einen Mietkostenabzug von Fr. 2'500.– (Vorteil des einzelnen Hauseigentümers von Fr. 6'200.– dividiert durch die durchschnittliche Haushaltsgrösse von 2,5 Personen) und sind ferner der Meinung, dass das Kantonsgericht in der Lage und funktional geeignet sei, die Verfassungswidrigkeit zu beseitigen. Die Erhöhung des Mietkostenabzuges führe zu keinerlei Änderung an der Steuertarifstruktur; die bisherige Konzeption, welche im Kanton Basel-Landschaft verwirklicht sei, würde weitergeführt; eine Erhöhung des Mietkostenabzuges stelle keinen politischen Entscheid dar und reihe sich nahtlos in die bisherigen Initiativen ein, welche bisher vorgeschlagen wurden.

a) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, welche mit Entscheid vom 3. November 2000 (2P.292/1999 = Praxis 2001, Nr. 114, S. 674) eingehend dargestellt wurde, kann der Richter von der Aufhebung eines auf verfassungswidriger rechtlicher Grundlage beruhenden Entscheides dann absehen, wenn durch die unverzügliche Nichtanwendung der dem Entscheid zugrunde liegenden Norm(en) nicht bloss ein verhältnismässig unbedeutendes Regelungsdefizit entstünde, sondern ein eigentlich rechtsfreier Raum geschaffen würde. Der Verzicht auf die sofortige Aufhebung einer angefochtenen Norm bzw. ihre einstweilige Weiteranwendung trotz festgestellter Verfassungswidrigkeit kann mithin ausnahmsweise dann gerechtfertigt oder sogar geboten sein, wenn andernfalls dem Gemeinwesen oder den Betroffenen ein unverhältnismässiger Nachteil entstünde, indem zum Beispiel ein ganzes Regelungssystem aus den Angeln gehoben würde, eine wichtige öffentliche Aufgabe bis auf weiteres nicht mehr oder nicht mehr zufriedenstellend erfüllt werden könnte oder durch die Kassierung eine frühere, ebenfalls verfassungswidrige Ordnung wieder aufleben würde; und wenn andererseits auch der Richter nicht in der Lage oder berufen ist, die mangelhafte Norm durch eine eigene, bis zum Tätigwerden des Gesetzgebers geltende Anordnung zu ersetzen. In solchen Fällen kann sich das angerufene Gericht mit einem sog. Appellentscheid begnügen (vgl. auch BGE 123 I 61 E. 3c).

b) Im vorliegenden Fall sieht sich das Gericht darüber hinaus mit der Tatsache konfrontiert, dass anscheinend, obwohl die bundesgerichtliche Rechtsprechung wenig überzeugend und nicht kohärent ist, das Steuerharmonisierungsgesetz «nur» noch eine Eigenmietwertbesteuerung vorsieht (Art. 7 Abs. 1 StHG i.V.m. Art. 9 StHG).

Die Rechtsprechung hat hinsichtlich einer analogen Situation – Übergangsfrist bei der Anpassung der Gesetzgebung an den Grundsatz der Gleichbehandlung der Geschlechter – angenommen, der Richter würde aufgrund seiner beschränkten funktionalen Eignung eine Lücke nicht im Rahmen fallbezogener richterlicher Beurteilung auszufüllen vermögen, wenn dadurch nicht bloss ein verhältnismässig unbedeutendes Regelungsdefizit entstünde, sondern ein eigentlich rechtsfreier Raum geschaffen würde, der eine komplexe Regelungsmaterie insgesamt aus den Angeln heben und eine Regelungslücke hinterlassen würde, welche nicht mehr durch richterliche Normgestaltung gefüllt werden könnte (BGE 123 I 61 f. E. 3c, 117 V 325 ff. E. 6). Wo aber keine derart weitgehenden Konsequenzen mit der Nichtanwendung einer als verfassungswidrig erkannten Norm verbunden sind und die Durchsetzung der Rechtsgleichheit nicht die grundlegende Neu- und Umgestaltung einer komplexen Regelungsmaterie erfordert, bleibt der Richter gehalten, der Verfassung zum Durchbruch zu verhelfen (BGE 123 I 61 f. E. 3c).

c) Mit dem Entscheid, den Mietkostenabzug abzuschaffen und den Eigenmietwert auf mindestens 60% des Marktmietwertes zu erhöhen, würde das Kantonsgericht einen eigentlichen Systemwechsel in der Besteuerung des Wohneigentums vornehmen. Die Errichtung eines neuen Systems in der Eigenmietwertbesteuerung ist, selbst wenn nach dem Steuerharmonisierungsgesetz nur noch eine von vielen denkbaren Lösungen zulässig wäre, ein politischer Entscheid, der vom Gesetzgeber zu treffen ist. Zur grundlegenden Neu- oder Umgestaltung einer komplexen Regelungsmaterie wie der Eigenmietwertbesteuerung bzw. der Gleichbehandlung von Mietern und Hauseigentümern ist nicht ein Gericht, sondern der Gesetzgeber berufen. Ihm bleibt es innerhalb der bundesrechtlichen Schranken überlassen, wie er dem Gleichbehandlungsgebot zwischen Mietern einerseits und Hauseigentümern andererseits nachkommen will.

d) Auch aus dem Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht lassen sich nach Meinung des Gerichts keine weitergehenden Ansprüche durchsetzen.

aa) Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung geht dem Rechtsgleichheitsprinzip im Regelfall vor (*Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht*, 4. Auflage, Zürich 2002, Rz. 518). Selbst wenn eine Behörde in einem Fall eine vom Gesetz abweichende Entscheidung getroffen hat, gibt dies einem Bürger, der sich in der gleichen Lage befindet, grundsätzlich noch keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend von der Norm behandelt zu werden (BGE 114 Ib 238 ff.). Der «Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht» wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur dann ausnahmsweise anerkannt, wenn eine ständige gesetzeswidrige Praxis einer rechtsanwendenden Behörde vorliegt und die Behörde zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht von dieser Praxis abzuweichen gedenke (*J.P. Müller, a.a.O., S. 407 f.*; BGE 127 I 2 ff. E. 3, 122 II 446 E. 4a, mit Hinweisen). Der Bürger kann demnach eine Gleichbehandlung im Unrecht erst dann durchsetzen, wenn eine eigentliche gesetzeswidrige Praxis besteht und die Behörde es ablehnt, diese künftig aufzugeben (vgl. dazu *Häfelin/Müller, a.a.O., Rz. 518; J.P. Müller, a.a.O., S. 407 f.*).

bb) Das Bundesgericht hat in einem Entscheid vom 9. November 1990 (ASA 1990, S. 733 ff.) festgestellt, dass der Mieter, falls die Behörden keine Anstalten treffen, den zu tiefen Eigenmietwert zu korrigieren, nach Art. 4 aBV einen Anspruch darauf habe, dass ihm als Wohnungsmieter ein Mietkostenabzug zustehe, auch wenn dieser im Gesetz nicht vorgesehen sei. Dem würden auch die Bemühungen des Gesetzgebers nicht entgegenstehen, eine Gleichbehandlung zwischen Mieter und Hauseigentümer herbeizuführen, wenn sich diese Ordnung immer noch als bundesrechtswidrig erweise (ASA 1990, S. 738 E. 3 d). Unter diesen Umständen habe der Beschwerdeführer gemäss Art. 4 aBV Anspruch darauf, dass ihm als Wohnungsmieter abweichend vom Gesetz die gleiche Begünstigung gewährt werde, welche – ebenfalls abweichend vom Gesetz – Wohnungseigentümern gewährt werde (ASA 1990, S. 738 E. 3d). Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hat in einem Entscheid vom 31. Oktober 1995 diese bundesgerichtliche Rechtsprechung bestätigt. Es ging davon aus, dass dem Mieter gestützt auf Art. 4 aBV ein Abzug vom Einkommen in Höhe des Unterschiedsbetrages zustehe, wenn der Eigenmietwert einer Liegenschaft weniger als 60% der vom Mieter entrichteten Nettojahresmiete betrage (StE 1996, A 21.11 Nr. 39).

cc) Eine Gleichbehandlung im Unrecht setzt voraus, dass eine ständige gesetzwidrige Praxis einer rechtsanwendenden Behörde vorliegt und die Behörde zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht von dieser Praxis abzuweichen gedenke. Der Behörde ist mit anderen Worten bekannt, dass sie gesetzwidrig handelt. Im vorliegenden Fall erscheint auch nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung unsicher, ob überhaupt eine gesetzwidrige Praxis besteht. Den rechtsanwendenden Behörden war somit die möglicherweise bestehende Bundesrechtswidrigkeit des Mietkostenabzugs nicht bekannt. Eine Gleichbehandlung im Unrecht hätte sich erst dann aufgedrängt, wenn die Behörden in Kenntnis dieser Tatsache es abgelehnt hätten, die bisherige Praxis aufzugeben. Die Beschwerdeführer können somit aus Art. 8 BV unter dem Titel «Gleichbehandlung im Unrecht» nichts zu ihren Gunsten ableiten.

e) Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob das Kantonsgericht berufen ist, in das System der Eigenmietwertbesteuerung einzugreifen. Wie oben mehrfach ausgeführt wurde und wie dies auch im Gutachten des Rechtsdienstes des Kantons Basel-Landschaft vom 6. Mai 2003 festgestellt wurde, ergibt sich im Kanton Basel-Landschaft ein nicht versteuertes Naturaleinkommen-Volumen in der Höhe von rund 281 Millionen Franken, welches bei einer bundesrechtskonformen Lösung – Eigenmietwertbesteuerung von mindestens 60% des Marktmietwertes – zu versteuern wäre. Dividiert durch die Anzahl Mieter (ca. 170'000) ergibt sich ein Mietkostenabzug von ca. Fr. 1650.–. Unbestritten ist folglich, dass Mieter gegenüber Wohnungseigentümern benachteiligt werden und das Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 BV verletzt wird. Selbst wenn keine absolute Gleichbehandlung zwischen einzelnen Mietern im Vergleich zu einzelnen Wohnungseigentümern angestrebt wird – hieraus ergäbe sich ein Mietkostenabzug von ca. Fr. 2'500.– und «nur» die Gleichbehandlung der Gruppe der Mieter mit derjenigen der Haus- oder Wohnungseigentümer verwirklicht würde, ist das Gericht der Meinung, dass es dem Gesetzgeber obliegt, die geforderte

Rechtsgleichheit zwischen beiden Gruppen anzustreben, wie dies auch die Gesetzesinitiative vom 3. März 2003, welche am 19. Oktober 2003 zur Abstimmung gelangt, fordert (Eigenmietwerterhöhung um 8% und Mietkostenabzug von Fr. 1'500.–). Das Gericht sieht sich – wie dies die Vorinstanz zu Recht ausgeführt hat – ausserstande und nicht berufen, den Mietkostenabzug eigenständig zu erhöhen, um damit zumindest kurzfristig – bis der kantonale Gesetzgeber die bundesrechtswidrige Lösung beseitigt – dem Gebot der Gleichbehandlung zwischen Mietern einerseits und Haus- oder Wohnungseigentümern andererseits nachzukommen. Zudem kann den kantonalen Behörden keine Untätigkeit vorgeworfen werden. Sie sind sich der Situation bewusst und versuchen seit Jahren, das bestehende System zu verbessern, um dem Gleichbehandlungsgebot hinreichend Rechnung zu tragen. Eine richterliche Normkorrektur ist unter diesen Umständen nicht geboten.

8. Zusammenfassend ergibt sich, dass es dem kantonalen Gesetzgeber obliegt, wie er dem Steuerharmonisierungsgesetz nachkommen will. Obwohl die Rüge der Verfassungsverletzung betreffend Art. 8 BV grundsätzlich berechtigt ist, sieht sich das Kantonsgericht ausser Stande, eine Regelung zu erarbeiten, um zwischenzeitlich eine Gleichbehandlung zwischen Mietern einerseits und Haus- oder Wohnungseigentümern andererseits herbeizuführen. Auch ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht ergibt sich nach Meinung des Gerichts nicht.

9. Abschliessend bleibt noch über die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten, welche die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten umfassen, werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass überbunden (§ 20 Abs. 3 VPO). Da der Beschwerdeführer mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen ist, sind ihm die Kosten des vorliegenden Verfahrens aufzuerlegen. Die ausserordentlichen Kosten können wettgeschlagen werden.

10. Die Beschwerdeführer rügen eine Verletzung von Art. 8 BV durch das kantonale Steuergesetz. Hinsichtlich dieser Rüge ist nur die Erhebung der Staatsrechtlichen Beschwerde zulässig. Würden die Beschwerdeführer darüber hinaus die Bundesrechtswidrigkeit des Steuersystems des Kantons Basel-Landschaft betreffend Eigenmietwertbesteuerung bzw. Mietkostenabzug rügen, wäre zudem die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig. Gemäss Art. 73 Abs. 1 StHG unterliegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, die eine in den Titeln 2–5 sowie in Titel 6 Kapitel 1 geregelten Materie des Steuerharmonisierungsgesetzes betreffen, der Verwaltungsgerichtsbeschwerde ans Bundesgericht. Hierzu gehört sowohl Art. 7 StHG (Einkünfte, welcher der Einkommenssteuer unterliegen) als auch Art. 9 StHG (abschliessende Aufzählung möglicher Abzüge von den steuerbaren Einkünften).

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerden werden abgewiesen.