

## Mietkostenabzug

### Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft KGVVE vom 27. Februar 2008

*Der Anspruch auf eine Gleichbehandlung im Unrecht setzt eine bewusste, gesetzeswidrige Praxis voraus, welche trotz besserer Erkenntnis nicht aufgegeben wird. Wenn hingegen die kantonale Behörde innert rund einhalb Jahren seit dem massgebenden Bundesgerichtsentscheid die gerügten gesetzlichen Grundlagen angepasst hat, so kann nicht von einer behördlichen Untätigkeit gesprochen werden, weshalb auch kein Anspruch auf einen erhöhten Mietkostenabzug besteht.*

#### Sachverhalt:

A. AX und BX deklarierten für die Steuererklärung 2002 einen Mietkostenabzug von Fr. 7'500.– und für die Steuererklärung 2003 einen Mietkostenabzug von Fr. 12'000.– für drei im gleichen Haushalt lebende Personen. Mit definitiver Veranlagung der Staatssteuer 2002, Rechnung Nr. S 02/11, vom 31. Oktober 2005 bzw. mit definitiver Veranlagung der Staatssteuer 2003, Rechnung Nr. S 03/11, vom 31. Oktober 2005 wurde der von den Steuerpflichtigen geltend gemachte Mietkostenabzug auf Fr. 3'000.– herabgesetzt. In der Folge erhoben die beiden mit Schreiben vom 26. November 2005 bzw. vom 27. November 2005 bei der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) Einsprache. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass gemäss Bundesrecht der Eigenmietwert mindestens 60%, bezogen auf den Marktmietwert, betragen müsse. Diese lägen jedoch im Kanton Basel-Landschaft deutlich unter diesem Minimalwert. Die Funktion des Mietkostenabzuges sei, den Ausgleich zum nicht besteuerten Teil des Eigenmietwertes unterhalb von 60% zu erreichen. Die Herabsetzung des Mietkostenabzuges auf Fr. 1'000.– pro Person verstosse gegen das in Art. 8 der Bundesverfassung (BV) vom 18. April 1999 festgelegte Gebot der Rechtsgleichheit.

B. Mit Entscheidung vom 29. Januar 2007 wies die Steuerverwaltung beide Einsprachen ab. Zur Begründung wurde insbesondere angeführt, dass das Bundesgericht tatsächlich am 27. Mai 2005 entschieden habe, es bestünde zwischen Wohneigentümern und Mietern eine Ungleichbehandlung, weil die Eigenmietwerte im Kanton Basel-Landschaft weit unter den Werten der Marktpreise liegen würden. Jedoch sei der Entscheid des Kantonsgerichts vom 16. August 2006 zu berücksichtigen, bei welchem es den beinahe identischen Sachverhalt zu beurteilen hatte und das Kantonsgericht hierbei zum Schluss kam, dass eine Gleichbehandlung im Unrecht nur unter besonderen Voraussetzungen anerkannt würde, welche im vorliegenden Fall nicht vorlägen.

C. Mit Eingabe vom 2. März 2007 erhoben AX und BX gegen den Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung betreffend Staatssteuer 2002 und Staatssteuer 2003 Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht). Sie beantragten nun, den Mietkostenabzug für ihren Haushalt, bestehend aus ihnen und ihrer Tochter, für die Steuerperiode 2002 und 2003 auf Fr. 5'233.– festzusetzen. Im Wesentlichen brachten sie zur Begründung das jahrelange gesetzgeberische Untätigbleiben der Behörden des Kantons Basel-Landschaft an.

Das Steuergericht wies den Rekurs mit Urteil vom 25. Mai 2007 ab. In seiner Begründung führte es unter anderem aus, dass bei AX und BX die Voraussetzungen für eine ausnahmsweise Gleichbehandlung im Unrecht nicht gegeben seien.

D. Gegen das Urteil des Steuergerichts erhoben nun AX und BX mit Schreiben vom 4. Oktober 2007 bzw. 5. Oktober 2007 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Sie beantragten die Aufhebung des angefochtenen Urteils des Steuergerichts und die Bestätigung ihres Rekurs-Begehrens vom 2. März 2007.

E. Mit Schreiben vom 8. Oktober 2007 stellte AX beim Kantonsgericht den Antrag, dass die am 4. Oktober 2007 bzw. 5. Oktober 2007 eingereichten Beschwerden aufgrund der inhaltlich identischen Rechtsbegehren zusammenzulegen seien. Dem Antrag wurde mit Verfügung vom 15. November 2007 stattgegeben.

F. Die Steuerverwaltung wie auch das Steuergericht beantragten dem Kantonsgericht in ihren Vernehmlassungen vom 25. Oktober 2007 bzw. 9. November 2007 die Abweisung der Beschwerden. Auf die darin gemachten Ausführungen wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Am 14. Dezember 2007 nahm AX zu den eingereichten Vernehmlassungen unaufgefordert Stellung.

#### *Erwägungen:*

1. Die vorliegenden Beschwerden vom 4. Oktober 2007 und vom 5. Oktober 2007 wurden durch gemäss § 131 Abs. 2 lit. c des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974 zur Beschwerdeerhebung befugten steuerpflichtigen Personen frist- und formgerecht an das sachlich und örtlich zuständige Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), gerichtet. Es kann deshalb darauf eingetreten werden.

2.1 Im vorliegenden Fall ist strittig, ob den Beschwerdeführern von ihrem in der Steuerperiode 2002 und 2003 erzielten Einkommen ein Mietkostenabzug von Fr. 5'233.– zu gewähren ist.

2.2 Der Mietkostenabzug war im für den vorliegenden Fall anwendbaren § 33 lit. d der alten Fassung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich vom 18. Mai 2000 (aStG) geregelt und betrug in der vorliegend massgeblichen Steuerperiode «...für den Mieter (...), den mitsteuerpflichtigen Ehegatten sowie für jedes Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das ein Kinderabzug beansprucht werden kann...» Fr. 1'000.–. Mit der Gewährung des Mietkostenabzuges sollte gemäss § 27<sup>ter</sup> Abs. 1 Satz 2 aStG der Vorteil ausgeglichen werden, welcher den Wohneigentümern im Vergleich zu den Mietern aufgrund der unzureichenden Besteuerung des Eigenmietwerts der von ihnen selbstgenutzten Liegenschaft zukommt. Die im basellandschaftlichen Recht festgelegten Eigenmietwerte unterschritten nämlich dazumal anerkanntermassen den vom Bundesgericht als verfassungsrechtliche Untergrenze betrachteten Wert von 60% der Marktmiete (vgl. zum Ganzen BGE 131 I 381 E. 2.2 und 2.3 sowie Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] i.S. A.X. et cons. vom 17. September 2003 in: Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide [BLVGE] 2002/2003, S. 118 E. 6d).

2.3 Die Besteuerung des Eigenmietwerts wird seit dem Bundesgerichtsurteil vom 27. Mai 2005 (BGE 131 I 381) nicht mehr allein aus dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgebot von Art. 8 BV abgeleitet, sondern ausdrücklich in Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 vorgeschrieben. Der Eigenmietwert darf sich danach weiterhin in einer gewissen Bandbreite bewegen, soll jedoch nie den als verfassungsrechtliche Untergrenze betrachteten Wert von 60% unterschreiten.

2.4 Der Mietkostenabzug von Fr. 1'000.– entsprach rund 35% der Marktmiete, womit 2002 und 2003 eine verfassungsrechtlich nicht haltbare Ungleichbehandlung zwischen der Mieterschaft und den Wohneigentümern vorlag. Die Mieter waren einer stärkeren steuerlichen Belastung ausgesetzt und wurden gegenüber den Wohneigentümern systematisch benachteiligt. Das Bundesgerichtsurteil vom 1. Juli 2005 betreffend die Staatssteuern 2001 im Kanton Basel-Landschaft hält sodann auch fest, dass das StHG keinen Raum mehr für einen Mietkostenabzug lasse, weder für einen individuellen, sich am tatsächlich bezahlten Mietzins orientierenden, noch für einen kostenunabhängigen Pauschalabzug, wie im Kanton Basel-Landschaft. Sowohl das Kantonsgericht als auch das Bundesgericht qualifizierten denn auch den im basellandschaftlichen Recht statuierten Mietkostenabzug als bundesrechtswidrig. Da dieser weder am sozialen Status noch an der individuellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person, sondern einzig am Umstand anknüpfte, dass dieser einen Mietzins bezahle, stelle er keinen Sozialabzug, sondern einen allgemeinen Abzug im Sinne von Art. 9 Abs. 2 StHG dar und sei somit von Bundesrechts wegen ausgeschlossen. Das Bundesgericht hat in seinem Urteil vom 1. Juli 2005 die Begehren um Erhöhung des Mietkostenabzuges zwecks Beseitigung der aufgrund der zu tiefen Eigenmietwerte bestehenden Ungleichbehandlung mit Wohneigentümern dementsprechend prinzipiell abgelehnt (KGE VV i.S. A.X. et cons. vom 17. September 2003, a.a.O., S. 119 E. 7b; Urteil des Bundesgerichts i.S. A.X. et cons. vom 1. Juli 2005 [2P.319/2003] E. 3.2 sowie BGE 131 I 384 f. E. 4.2).

3.1 Es kann festgehalten werden, dass die im Kanton Basel-Landschaft vorgenommene Besteuerung der Eigenmietwerte in den Steuerperioden 2002 und 2003 gegen das Gleichbehandlungsgebot in Art. 8 Abs. 1 BV versties und somit verfassungswidrig war. Ferner erwies sich die Gewährung eines Mietkostenabzugs von Fr. 1'000.–, gestützt auf das Steuerharmonisierungsgesetz, als bundesrechtswidrig.

3.2 In seinem vorliegend strittigen Urteil vom 25. Mai 2007 stellt das Steuergesetz die Verfassungswidrigkeit der damaligen Besteuerung der Eigenmietwerte auch nicht in Abrede. Es gelangte aber dennoch zur Ansicht, genauso wie auch das Kantonsgericht in seinem Urteil vom 16. August 2006, dass einer Gleichbehandlung im Unrecht nicht stattgegeben werden könne. Die Voraussetzung, dass die Behörde von der rechtswidrigen Praxis nicht abweichen werde, sei, da die bundesrechtswidrige Eigenmietwertbesteuerung innerhalb von 1½ Jahren seit der bundesgerichtlichen Feststellung der Rechtswidrigkeit geändert wurde, nicht erfüllt.

4.1 Im Zusammenhang mit dem von den Beschwerdeführern geltend gemachten Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht ist auf den in Art. 5 Abs. 1 BV statuierten Grundsatz hinzuweisen, wonach «Grundlage und Schranke des staatlichen Handelns (...) das Recht» ist und dieses dem Anspruch auf Gleichbehandlung in der Regel vorgeht (BGE 112 Ib 381 f. E. 6). Hat eine Behörde in einem Fall eine vom Gesetz abweichende Entscheidung getroffen, gibt das den Privaten, die sich in der gleichen Lage befinden, noch keinen Anspruch, ebenfalls von der Norm abweichend behandelt zu werden. Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht wird nur ausnahmsweise anerkannt, wenn eine ständige gesetzeswidrige Praxis einer rechtsanwendenden Behörde vorliegt und diese zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht von dieser Praxis abzuweichen gedenke (BGE 127 I 2 f. E. 3a sowie *Ulrich Häfelin/Georg Müller*, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 4. Auflage, Zürich 2002, N 518 ff.). Dasselbe muss gelten, wenn kantonale Behörden beispielsweise bundesrechtswidrige Bestimmungen zur Anwendung bringen und keine Absichten erkennen lassen, die unzulässige Rechtslage zu korrigieren (vgl. dazu auch *Beatrice Weber-Dürler*, Zum Anspruch auf Gleichbehandlung in der Rechtsanwendung in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl], 105. Band [2004], S. 21 f. mit zahlreichen Hinweisen in Fn 140).

4.2 In seinem Urteil vom 17. September 2003 betreffend Erhöhung des Mietkostenabzugs hat sich das Kantonsgericht bereits mit der Frage eines allfälligen Anspruchs auf Gleichbehandlung im Unrecht auseinandergesetzt. Dabei hat es ausgeführt, es sehe sich «... 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 könne den kantonalen Behörden keine Untätigkeit vorgeworfen werden. Sie seien sich der Situation bewusst und versuchten seit Jahren, das bestehende System zu verbessern, um dem Gleichbehandlungsgebot hinreichend Rechnung zu tragen (KGE VV i.S. A.X. vom 17. September 2003, a.a.O., S. 122 E. 7e).

Demnach sah sich das Kantonsgericht, selbst als noch § 33 lit. d aStG in Kraft war, für eine eigenständige Mietkostenabzugserhöhung ausserstande.

4.3 Nachdem das Bundesgericht in seinem Urteil vom 27. Mai 2005 eine bundesrechtswidrige Eigenmietwertbesteuerung im Kanton Basel-Landschaft festgestellt hatte, ist die kantonale Behörde bzw. der Gesetzgeber tätig geworden. Die kantonale Behörde hat die Landratsvorlage Nr. 2006-108 vom 11. April 2006 über die Änderung des Steuergesetzes betreffend «Steuerliche Entlastung von Familien und tiefen Einkommen sowie Umsetzung des BGE vom 27. Mai 2005» erlassen und am 21. September 2006 wurde die entsprechende Gesetzesänderung vom Landrat beschlossen. Per 1. Januar 2007 ist die neue Bestimmung über die Eigenmietwertbesteuerung in Kraft getreten, wonach der Eigenmietwert in jedem Fall mindestens 60% des marktüblichen Mietwertes betragen muss. Liegt dieser im Einzelfall nachweislich unter 60%, so wird er von Amtes wegen auf 60% erhöht (§27<sup>ter</sup> Abs. 6 StG, Fassung vom 21. September 2006 [GS 35.1050]). Der Mietkostenabzug von Fr. 1'000.– ist dafür ersatzlos gestrichen worden. Diese Änderung ist mithin etwas mehr als 1½ Jahre nach dem massgeblichen Urteil des Bundesgerichts in Kraft getreten, weshalb nicht von einem Untätigbleiben der kantonalen Behörde die Rede sein kann. Damit wird sowohl dem Steuerharmonisierungsgesetz als auch der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Eigenmietwertbesteuerung vollumfänglich Rechnung getragen.

5. Entsprechend kann festgehalten werden, dass – auch wenn im vorliegenden Fall mit dem Steuergericht von einer Ungleichbehandlung ausgegangen werden muss – die konkrete gesetzgeberische Beseitigung derselben dem von den Beschwerdeführern geltend gemachten Anspruch auf Gleichbehandlung mit den in bundesrechtswidriger Weise steuerlich bevorteilten Wohneigentümern entgegensteht. In Beachtung des in Art. 5 Abs. 1 BV statuierten Legalitätsprinzips ist somit von der in den Steuerperioden 2002 und 2003 geltenden Rechtslage auszugehen, weshalb die Steuerverwaltung den Mietkostenabzug der Ehegatten X für sich und ihre Tochter zu Recht auf insgesamt Fr. 3'000.– beziffert hat. Die Beschwerde vom 2. März 2007 wird deshalb abgewiesen und das Urteil des Steuergerichts vom 25. Mai 2007 bestätigt.

6. ...

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Die Beschwerden werden abgewiesen.

2. ...

3. ...