

Mietkostenabzug

Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 16. August 2006

Wenn aufgrund des Grundsatzes der Gleichbehandlung im Unrecht ein betragsmässig höherer Mietkostenabzug beansprucht wird, als er im Gesetz vorgesehen ist, so müsste dies substantiell nachgewiesen werden, wobei die Zahlen aus dem Mietvertrag allein nicht ausreichend sein können. Da der Gesetzgeber aber unverzüglich gehandelt hat, um die Ungleichbehandlung zwischen Wohneigentümern und Mietern zu beseitigen, ist ein solcher Anspruch nicht gegeben.

Sachverhalt:

A. In ihrer am 31. März 2003 unterzeichneten Steuererklärung 2002 machten AX und BX einen Mietkostenabzug von insgesamt Fr. 3'000.– geltend, welcher ihnen in den Veranlagungsverfügungen S 02/11 betreffend Staatssteuer vom 24. Juni 2003 gewährt wurde. In der Folge erhoben die beiden mit Schreiben vom 9. Juli 2003 bei der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) Einsprache und verlangten unter anderem die Vornahme eines Mietkostenabzuges in der Höhe von insgesamt Fr. 5'499.–.

B. Mit Entscheid vom 29. August 2005 wies die Steuerverwaltung die Einsprache vom 9. Juli 2003 ab. Zur Begründung wurde insbesondere ausgeführt, dass AX und BX nicht ausreichend belegt hätten, welche steuerlichen Nachteile ihnen gegenüber einem in vergleichbaren Verhältnissen lebenden Wohneigentümer in der Steuerperiode 2002 entstanden waren.

C. Mit Eingabe vom 28. September 2005 erhoben AX und BX gegen den Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung betreffend Staatssteuer 2002 Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht). Dabei beantragten sie wiederum, der Mietkostenabzug sei für ihren Haushalt, bestehend aus ihnen und ihrem Sohn, für die Steuerperiode 2002 auf insgesamt Fr. 5'499.– festzusetzen.

Das Steuergericht hiess den Rekurs mit Urteil vom 24. Februar 2006 gut. In seiner Begründung führte es unter anderem aus, dass das Steuerharmonisierungsgesetz gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung «... keinen Raum mehr für einen Mietkostenabzug lasse, weder für einen individuellen, sich am tatsächlich bezahlten Mietzins orientierenden noch für den streitigen kostenunabhängigen Pauschalabzug». Durch den Nachweis ihrer konkreten Mietkosten hätten AX und BX aber in ausreichender Weise belegt, dass sie im Vergleich mit einem, aufgrund des geltenden

basellandschaftlichen Steuergesetzes bundesrechtswidrig begünstigten Wohneigentümer ein um Fr. 2'499.– höheres Einkommen zu versteuern hätten. In diesem Umfange sei ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht erstellt, weshalb der Mietkostenabzug antragsgemäss zu erhöhen sei.

D. Gegen das Urteil des Steuergerichts erhob nun die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 9. Mai 2006 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Dabei beantragte sie die Aufhebung des angefochtenen Urteils und die Bestätigung ihres Einsprache-Entscheides vom 29. August 2005. Zur Begründung führte sie unter anderem aus, dass AX und BX den in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung geforderten detaillierten «...Nachweis über die (...) individuell vorliegende Verletzung der Rechtsgleichheit...» nicht erbracht hätten. Es sei lediglich eine mathematische Rückrechnung vom effektiv bezahlten Mietzins vorgenommen worden, welche ihrerseits auf der pauschalen Annahme beruhe, dass die Eigenmietwerte im Kanton Basel-Landschaft in der Steuerperiode 2002 durchschnittlich 35% der Marktmieten betragen hätten. Der Nachweis, dass eine Liegenschaft einen zu tiefen Eigenmietwert aufweist und der dem Eigentümer gegenüber dem Mieter dadurch entstehende steuerliche Vorteil durch den vom Gesetz gewährten Mietkostenabzug nicht ausgeglichen wird, müsse vielmehr mit konkreten Liegenschaften am gleichen Ort und mit nahezu gleicher Beschaffenheit erbracht werden. Im Übrigen hätten die basellandschaftlichen Behörden sofort auf den Entscheid des Bundesgerichts betreffend Eigenmietwertbesteuerung reagiert und eine Gesetzesvorlage ausgearbeitet. Um einen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht geltend machen zu können, fehle es somit auch am Erfordernis der gesetzgeberischen Untätigkeit.

E. Das Steuergericht wie auch AX und BX beantragten dem Kantonsgericht in ihren Vernehmlassungen vom jeweils 7. Juni 2006 die Abweisung der Beschwerde vom 9. Mai 2006. Auf darin gemachte Ausführungen wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1. Die vorliegende Beschwerde vom 9. Mai 2006 wurde durch die gemäss § 131 Abs. 2 lit. c des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974 zur Beschwerdeerhebung befugte Steuerverwaltung frist- und formgerecht an das sachlich und örtlich zuständige Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), gerichtet. Es kann deshalb darauf eingetreten werden.

An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde gemäss § 45 lit. a und b VPO einzig Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts gerügt werden können. Die Unange-

messenheit des vorinstanzlichen Entscheides dagegen kann gemäss § 45 lit. c VPO – von wenigen, hier nicht weiter interessierenden Ausnahmefällen abgesehen – weder gerügt noch durch das Kantonsgericht überprüft werden.

2. Im vorliegenden Fall ist einzig strittig, ob AX und BX von ihrem in der Steuerperiode 2002 erzielten Einkommen einen Mietkostenabzug von Fr. 5'499.– vornehmen können.

Dieser Abzug ist im Grundsatz in § 33 lit. d StG 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 soll gemäss § 27^{ter} Abs. 1 Satz 2 StG 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 unterschreiten nämlich 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).

Mittlerweile haben sowohl das Kantonsgericht als auch das Bundesgericht den im basellandschaftlichen Recht statuierten Mietkostenabzug als bundesrechtswidrig qualifiziert. Da dieser weder am sozialen Status noch an der individuellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person, sondern einzig am Umstand anknüpfe, dass diese einen Mietzins bezahle, stelle er keinen Sozialabzug, sondern einen allgemeinen Abzug im Sinne von Art. 9 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 dar und sei somit von Bundesrechts wegen ausgeschlossen. Das Bundesgericht hat in einem 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. In seinem vorliegend strittigen Urteil vom 24. Februar 2006 stellt das Steuergericht die Bundesrechtswidrigkeit des Mietkostenabzuges nicht in Abrede. Unter Anknüpfung an die im eben erwähnten Bundesgerichtsentscheid vom 1. Juli 2005 gemachten Überlegungen prüfte es aber den Anspruch von AX und BX, im gleichen Umfang wie Wohneigentümer gesetzswidrig begünstigt zu werden. In der Folge gelangte das Steuergericht aufgrund des aktenkundigen Sachverhalts zum Schluss, dass die beiden Rekurrenten die Ungleichbehandlung mit den Wohneigentümern ausreichend substantiiert, mithin aufgrund der zu tiefen Eigenmietwerte im Vergleich mit

diesen ein um Fr. 2'499.– zu hohes Einkommen zu versteuern hätten. Die Steuerverwaltung dagegen gelangte in ihrer Beschwerde vom 9. Mai 2006 zur Ansicht, dass es für den Nachweis der Ungleichbehandlung einerseits nicht genüge, einzig die konkreten Mietkosten zu belegen. Gegen eine Gleichbehandlung von AX und BX mit den steuerlich zu Unrecht bevorteilten Wohneigentümern würden andererseits die aktuellen Bemühungen des Gesetzgebers sprechen, das Steuergesetz an die Grundsätze des Steuerharmonisierungsgesetzes anzupassen.

Im Zusammenhang mit der seitens der Steuerverwaltung erhobenen Rüge, AX und BX hätten nicht ausreichend bewiesen, dass sie im Vergleich zu Wohneigentümern an ähnlicher Lage in verfassungswidriger Weise ungleich behandelt würden, kann grundsätzlich festgehalten werden, dass es – entgegen der Ansicht des Steuergerichts – mit der Einreichung des Mietvertrages kaum sein Bewenden haben kann. Eine entsprechende Aussage kann auch dem bundesgerichtlichen Urteil vom 1. Juli 2005 nicht entnommen werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts i.S. A.X. et cons. vom 1. Juli 2005, a.a.O., E. 3.3.2). Auf der anderen Seite erscheint aber auch der von der Steuerverwaltung geforderte Nachweis als zu umfassend und ist – wie die Steuerverwaltung in ihrer Beschwerde selber einräumt – von den Steuerpflichtigen schwierig zu erbringen. Letztendlich kann in Anbetracht der nachstehenden Ausführungen aber offen gelassen werden, ob und welche zusätzlichen Beweise zu fordern gewesen wären.

4.1 Im Zusammenhang mit dem von den Ehegatten X geltend gemachten Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht ist nämlich auf den in Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV) vom 18. April 1999 statuierten Grundsatz hinzuweisen, wonach «Grundlage und Schranke des staatlichen Handelns (...) das Recht ist...» und dieses dem Anspruch auf Gleichbehandlung in der Regel vorgeht. 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 [ZBI], 105. Band [2004], S. 21 f. mit zahlreichen Hinweisen in FN 140).

Im Zusammenhang mit zu tiefen, das verfassungsmässige Gleichheitsgebot verletzenden Eigenmietwerten hat das Bundesgericht in einem Entscheid vom 9. November 1990 im Grundsatz festgehalten, dass der Mieter – falls die Behörden keine Anstalten treffen, den zu tiefen Eigenmietwert zu korrigieren – einen Anspruch

auf Vornahme eines Mietkostenabzuges geltend machen könne, auch wenn dieser im Gesetz nicht vorgesehen sei. Einem solchen Anspruch würden auch die Bemühungen des Gesetzgebers nicht entgegenstehen, eine Gleichbehandlung zwischen Mieter und Hauseigentümer herbeizuführen, wenn sich die angestrebte neue Rechtsordnung immer noch als bundesrechtswidrig erweise (Urteil des Bundesgerichts vom 9. November 1990, publiziert in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] Band 59, 5. 738 f. E. 3d).

4.2 In seinem Urteil vom 17. September 2003 betreffend Erhöhung des Eigenmietwerts 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., 5. 122 E. 7e).

Mittlerweile hat der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft dem Landrat die Vorlage 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» übermittelt. Darin wird sowohl dem Steuerharmonisierungsgesetz als auch der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Eigenmietwertbesteuerung vollumfänglich Rechnung getragen, indem der Mietkostenabzug ersatzlos aufgehoben wird und die Eigenmietwerte auf 60% der erzielbaren Marktmieten angehoben werden (vgl. Vorlage Nr. 2006-108 vom 11. April 2006, Ziffern 3.5.1 und 3.13). Diese Änderungen sollen nach dem Willen des Regierungsrates bereits per 1. Januar 2007, mithin etwas mehr als 1½ Jahre nach dem für diese Revisionsbemühungen massgeblichen Urteil des Bundesgerichts in Kraft treten (vgl. die Medieninfo der Finanz- und Kirchendirektion des Kantons Basel-Landschaft vom 21. Oktober 2005). Angesichts dieser Bemühungen steht aber ohne Weiteres fest, dass die zuständigen kantonalen Behörden bislang alles unternommen haben, um die heutige, bundesrechtswidrige Rechtslage und damit auch die Ungleichbehandlung zwischen Mietern und Wohneigentümern baldmöglichst zu beseitigen.

5. Entsprechend kann festgehalten werden, dass – auch wenn im vorliegenden Fall mit dem Steuergericht von einer Ungleichbehandlung in der Höhe von Fr. 2'499.– ausgegangen werden müsste – die konkreten gesetzgeberischen Bemühungen um Beseitigung derselben dem von AX und BX geltend gemachten Anspruch auf Gleichbehandlung mit den in bundesrechtswidriger Weise steuerlich bevorteilten Wohneigentümern entgegen stehen. In Beachtung des in Art. 5 Abs. 1 BV statuierten Legalitätsprinzips ist somit von der in der Steuerperiode 2002 geltenden Rechtslage auszugehen, weshalb die Steuerverwaltung den Mietkostenabzug der Ehegat-

ten X für sich und ihren Sohn zu Recht auf insgesamt Fr. 3'000.– beziffert hat. Die Beschwerde der Steuerverwaltung vom 9. Mai 2006 wird deshalb gutgeheissen und das Urteil des Steuergerichts vom 24. Februar 2006 aufgehoben. Der Entscheid über die Verlegung der vorinstanzlichen Verfahrenskosten wird dem Steuergericht überlassen.

6. Gemäss § 20 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 ist das verwaltungsgerichtliche Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Dementsprechend werden die Verfahrenskosten zur Hälfte dem Ehegatten X auferlegt. Da dem ebenfalls unterliegenden Steuergericht gemäss § 20 Abs. 3 Satz 2 VPO keine Verfahrenskosten auferlegt werden, geht die andere Hälfte zu Lasten des Staates. Die ausserordentlichen Kosten werden wettgeschlagen.

7. In ihren gegen den Mietkostenabzug von Fr. 3'000.– gerichteten Eingaben rügten AX und BX jeweils ausschliesslich die Verletzung von Art. 8 BV durch das kantonale Steuergesetz. Hinsichtlich dieser Rüge ist nur die Erhebung der staatsrechtlichen Beschwerde zulässig, weshalb der vorliegende Entscheid nicht mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen ist.

Sollten die Beschwerdegegner dagegen zur Ansicht gelangen, dass der vorliegende Entscheid eine in den Titeln 2–5 oder in Kapitel 1 des 6. Titels des StHG geregelte Materie verletzt, können sie innert 30 Tagen seit schriftlicher Eröffnung des vorliegenden Urteils beim Schweizerischen Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben (Art. 73 StHG i.V.m. Art. 98 lit. g und Art. 106 Abs. 1 OG).

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
2. ...
3. ...