



Urteil vom 9. August 2019 (510 19 9)

---

**Aufrechnung Eigenmietwert für leerstehende Eigentumswohnung**

\_\_\_\_\_ Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Gerichtsschreiberin i.V. E. Zäch

\_\_\_\_\_ Parteien **A.**\_\_\_\_\_,

**Rekurrentin**

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Rheinstrasse 33,  
4410 Liestal,

**Rekursgegnerin**

\_\_\_\_\_ betreffend **Staatssteuer 2016**

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Die Pflichtige ist u.a. Eigentümerin einer (vormals elterlichen) Liegenschaft in B.\_\_\_\_. Mit Veranlagungsverfügung vom 1. März 2018 wurde ihr bei der Staatssteuer 2016 ein Eigenmietwert für die erwähnte Liegenschaft in der Höhe von Fr. 12'262.-- aufgerechnet.

### **B.**

Mit Schreiben vom 29. März 2018 erhob die Pflichtige Einsprache gegen diese Veranlagung mit dem Begehren, es sei auf die Aufrechnung des Eigenmietwertes für die Liegenschaft in B.\_\_\_\_ zu verzichten. Zur Begründung machte sie geltend, dass die Wohnung leer und zum Verkauf stehe. Im Jahr 2016 habe sie drei effektive Besichtigungstermine gehabt, wobei ihre jüngsten Bemühungen, die Wohnung zu verkaufen, erfolglos geblieben seien. Aufgrund ihrer gesundheitlichen Verfassung sei der Verkauf dieser Wohnung nicht prioritär. Des Weiteren sei sie restlos auf sich selber gestellt. Deswegen jedoch den Schluss zu ziehen, sie wolle gar nicht verkaufen, sei unzulässig. Weiter führte die Pflichtige aus, dass es nicht um die subjektive Frage nach der Intensität von Verkaufsbemühungen gehen könne, sondern nur um den objektiven Faktor der effektiven Nutzung. Die Aufrechnung dieses Eigenmietwertes verzerre die Steuerfaktoren in stossender Weise und stehe in keinem Verhältnis zu ihrem tatsächlichen Renteneinkommen.

Mit Einspracheentscheid vom 8. Januar 2019 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, es sei der vollumfänglichen Eigennutzung gleichzustellen, falls sich die Pflichtige die Liegenschaft zur Verfügung halte. Von der Besteuerung des Eigenmietwertes könne nur abgesehen werden, falls nachweisbare Anstrengungen unternommen wurden, die Liegenschaft zu verkaufen, zu renovieren oder zu vermieten. Aktuell seien keine Verkaufsbemühungen ersichtlich und die Angaben und Unterlagen der Pflichtigen nicht ausreichend, um nachzuweisen, dass intensive und anhaltende Verkaufsbemühungen im Gange seien, welche einen Verzicht auf die Erhebung des Eigenmietwertes rechtfertigen.

### **C.**

Gegen diesen Einspracheentscheid erhebt die Pflichtige mit Schreiben vom 5. Februar 2019 Rekurs mit dem Begehren, der Eigenmietwert in der Höhe von Fr. 12'262.-- sei nicht aufzurechnen. Zur Begründung macht sie geltend, dass kein Eigengebrauch vorliege und sie sich die Wohnung nicht zur Verfügung halte. Sie wolle diese Wohnung keinen einzigen Tag im Jahr benutzen und es sei für sie von Anfang an klar gewesen, dass die Wohnung verkauft werden müsse. Des Weiteren komme eine Vermietung nicht in Frage, weil diese eine vorgängige Renovation voraussetze, was unter anderem aus Kostengründen nicht möglich sei. Zudem sei ein unzulässiger Eingriff in ihr Verfügungsrecht über das Eigentum festzustellen, da sie quasi gezwungen werde, die Liegenschaft zu verkaufen, zu vermieten oder zu renovieren. Weiter würde sich die Einschränkung anerkannter Verkaufsbemühungen auf Inserate oder einen Makler als willkürlich erweisen, da sie objektiv nicht geeignet zum Feststellen einer tatsächlichen Verkaufsabsicht sei. Vielmehr sei hier von einer effektiven Verkaufsabsicht auszugehen, da sie periodisch Firmen anschreibe und zudem im Jahr 2016 drei Besichtigungen durchgeführt habe.

Überdies stelle die Aufrechnung des Eigenmietwerts einen Eingriff in die Eigentumsrechte dar, denn wenn inexistenten Vermögenserträge zum Einkommen hinzugerechnet würden, führe das zu einer systematischen Aushöhlung der Substanz. Des Weiteren sei der Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt. Ihr Einkommen, welches aus einer Rente bestehe, werde durch die Addition dieser rein technischen Faktoren steuerlich viel zu hoch angesetzt, was zusätzlich durch die scharfe Progression verstärkt werde. Schliesslich bestehe ein Missverhältnis von Eigenmietwert zu Renteneinkommen.

Mit Vernehmlassung vom 25. März 2019 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führt sie aus, dass zwar der Wille der Rekurrentin vorhanden sei, die Wohnung eines Tages in der Zukunft zu verkaufen. Effektive Verkaufsbemühungen seien im Steuerjahr 2016 jedoch keine nachgewiesen. Des Weiteren sei zwar die Abschaffung des Eigenmietwerts in aller Munde, jedoch sei der Eigenmietwert hier und heute immer noch geltendes Recht. Schliesslich stelle sich auch die Frage, ob bei überhöhten Preisvorstellungen überhaupt von ernstgemeinten Verkaufsbemühungen gesprochen werden könne.

Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest.

## **Erwägungen:**

### **1.**

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 3'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

### **2.**

Zu prüfen ist, ob für die Liegenschaft in B.\_\_\_\_\_ ein Eigenmietwert aufzurechnen ist.

**2.1** Gemäss § 23 Abs. 2 StG sind Naturaleinkünfte aller Art, insbesondere der Wert selbstverwendeter Erzeugnisse und Waren des eigenen Betriebes, durch eigene Arbeitsleistungen geschaffene Werte, der Mietwert selbstgenutzter Liegenschaften, der Bezug und die Nutzung von Sachen, Rechten und Dienstleistungen steuerbar. Zum steuerbaren Einkommen gehören nach § 24 lit. d StG insbesondere alle Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere aus Vermietung und Verpachtung, Eigengebrauch sowie wiederkehrende Einkünfte aus Baurechts- oder anderen Nutzungsverträgen.

Eine Selbstnutzung liegt dann vor, wenn ein Gebäude zu Wohn- oder anderen Zwecken tatsächlich selbst gebraucht wird (FINDEISEN/THEILER, in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 27ter N 3). Die Praxis dehnt den Begriff der

Eigennutzung auf andere Liegenschaften und Wohnungen aus. Insbesondere werden auch die vom Eigentümer nur zeitweise bewohnten zusätzlichen Wohnungen der Eigenmietwertbesteuerung unterworfen (HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht Band II, 9. A. Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 41 N 37). Somit liegt Eigengebrauch auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige sein Haus oder seine Wohnung jederzeit zu seiner Verfügung hält und beziehen kann, ohne das Wohnrecht tatsächlich auszuüben; diesen Ertrag hat er zu versteuern, wie wenn er das ganze Jahr darin gewohnt hätte (Der Steuerentscheid [StE], 1992, B 25.3 Nr. 13, E. 2a m.w.H.; Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C\_773/2009 vom 23. April 2010, E. 2.1, m.w.H.). Dasselbe gilt für unbenützte Wohnungen und Liegenschaften (z.B. Ferienhäuser), die der Eigentümer zu seiner Verfügung hält und deshalb nicht vermieten will (FINDEISEN/THEILER, a.a.O., § 27ter N 6; HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 41 N 37, m.w.H.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 21 N 64 f., m.w.H.). Anders verhält es sich dagegen, wenn es dem Eigentümer am Willen fehlt, sich die Liegenschaft zur eigenen Nutzung vorzubehalten, die Nutzung also aus äusseren Gründen unterbleibt, weil sich trotz ernsthafter Bemühungen kein Mieter oder Käufer findet, oder weil das Gebäude leer steht, da es zum Verkauf bestimmt ist oder totalsaniert wird (Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 15. Dezember 2017, 510 17 86, E. 5b, m.w.H.; ZWAHLEN/LISSI, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A. Basel 2017, Art. 21 N 24). Von der Steuererhebung kann nur bei einer eindeutigen, professionell umgesetzten und klar belegten sowie konkretisierten Verkaufsabsicht abgesehen werden (BGer 2C\_773/2009 vom 23. April 2010, E. 2.2).

Der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt. Dieser hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (Urteil des Bundesgerichts [BGE] 140 II 248, E. 3.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A. Zürich 2016, S. 519; StGE vom 28. April 2017, 510 17 13, E. 2d). Er hat also nachzuweisen, dass er trotz ernsthafter Bemühungen keinen Mieter oder Käufer findet (StGE vom 15. Dezember 2017, 510 17 86, E. 5d).

**2.2** Vorliegend hält sich die Rekurrentin die Liegenschaft in B.\_\_\_\_ zur Verfügung. Es mag zwar der Wille der Rekurrentin, die Wohnung zu verkaufen, gegeben sein, jedoch hat sie nachzuweisen, dass sie trotz ernsthafter Bemühungen keinen Käufer findet. Der einzige Nachweis, dass sie die Liegenschaft im streitbetroffenen Steuerjahr 2016 habe verkaufen wollen, ist eine E-Mail an einen Interessenten, in welcher sie die Wohnung beschreibt. Diese E-Mail reicht allerdings nicht aus um ernsthafte Verkaufsbemühungen nachzuweisen. Zwar fanden im Steuerjahr 2015 zwei Wohnungsbesichtigungen statt. Aufgrund des Periodizitätsprinzips können jedoch nur Tätigkeiten berücksichtigt werden, welche im betreffenden Steuerjahr vorgenommen wurden, womit diese Wohnungsbesichtigungen für das vorliegend zu beurteilende Steuerjahr nicht massgeblich sind. Schliesslich ist anzumerken, dass das geltende Recht zur Erhebung eines Eigenmietwerts verpflichtet. Die Aufrechnung des Eigenmietwerts für die Wohnung in B.\_\_\_\_ ist somit zu Recht erfolgt.

**2.3.** Bei dieser Sachlage kann offenbleiben, ob der von der Rekurrentin festgesetzte Verkaufspreis der Liegenschaft in B.\_\_\_\_ für sich alleine schon dem Nachweis ernsthafter Verkaufsbe-

mühungen entgegenstehen würde, wie dies die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zur Diskussion stellte.

Auch die Höhe des vorliegend berücksichtigten Eigenmietwerts braucht an dieser Stelle nicht vertieft geprüft zu werden, zumal die Rekurrentin die Berechnung desselben nicht substantiiert beanstandet. Soweit sie diesen im Vergleich zum Renteneinkommen pauschal als zu hoch bezeichnet, ist ihr entgegenzuhalten, dass dem Eigenmietwert auch ein entsprechender Nutzungswert der Liegenschaft entgegensteht.

### **3.**

Damit erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

Ausgangsgemäss hat die Rekurrentin die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 750.-- zu bezahlen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]). Eine Parteientschädigung wird nicht entrichtet (§ 21 Abs. 1 e contrario VPO).

**Demgemäss erkennt das Steuergericht:**

**1.**

Der Rekurs wird abgewiesen.

**2.**

Die Rekurrentin hat die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 750.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

**3.**

Mitteilung an die Rekurrentin (1), die Gemeinden C.\_\_\_\_ (1) und B.\_\_\_\_ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

*Gegen dieses Urteil wurde am 18. November 2019 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht erhoben.*