



Entscheid vom 7. April 2017 (530 17 3)

Eigenmietwert ausländische Ferienliegenschaft

_____ Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Gerichtsschreiberin I. Wissler

_____ Parteien **A.**____,

Beschwerdeführer

gegen

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

Beschwerdegegnerin

_____ betreffend **direkte Bundessteuer 2015**

Sachverhalt

1. In der Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2015 vom 23. Juni 2016 hat die Steuerverwaltung den Eigenmietwert für die Wohnung in B._____ auf Fr. 12'204.-- festgelegt.

2. Gegen diese Veranlagung erhob der Pflichtige Einsprache und begehrte sinngemäss, der Eigenmietwert sei aus der Deklaration zu übernehmen. Zur Begründung führte er aus, ursprünglich sei der Eigenmietwert rein vom Kaufpreis von € 166'000.-- berechnet worden. Mit dem nun vorliegenden Katasterwert gemäss der letzten Steuerabrechnung aus B._____ habe er den Eigenmietwert neu berechnet. Dieser Katasterwert sei nicht zu hinterfragen. Ansässige aus B._____ seien nicht in der Lage so hohen Mietzinsen zu bezahlen.

3. Mit Einsprache-Entscheidung vom 5. Januar 2017 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie u.a. aus, grundsätzlich seien der Steuerwert (Katasterwert), die Mietwertberechnungen und die Kosten des Unterhalts auch für ausserkantonale Liegenschaften nach dem Gesetz des eigenen Kantons vorzunehmen.

Für ausländische Liegenschaften fehlten jedoch die nötigen Angaben wie Katasterwert, Brandlagenwert und Korrekturfaktoren, um nach den für die Staatssteuer massgebenden Regeln den Eigenmietwert bestimmen zu können. Der ausländische Wert (Kaufpreis) sei daher behelfsmässig durch 2.6 (= Katasterwert Baselland) und durch 3.45 (= Brandlagerwert) zu teilen. Der Kaufpreis von Fr. 177'288.-- (€ 166'000.-- x 1.068) geteilt durch 2.6 ergebe den berücksichtigten Katasterwert von Fr. 68'188.--. Die Teilung durch 3.45 führe zum Brandlagerwert von Fr. 19'764.--. Anhand des Eigenmietwertrechners für Stockwerkeigentum mit Berücksichtigung des Altersfaktors resultiere ein Eigenmietwert von Fr. 10'170.--, welcher für die direkte Bundessteuer mit 1.2 zu multiplizieren sei und zu einem Wert von Fr. 12'204.-- führe. Der festgesetzte Eigenmietwert bleibe daher bestehen.

4. Mit Schreiben vom 16. Januar 2017 erhob der Pflichtige Beschwerde und begehrte, der Eigenmietwert sei unter Berücksichtigung des Katasterwertes aus B._____ oder der örtlichen Mietzinse festzulegen. Zur Begründung führte er aus, er habe um Berichtigung des Eigenmietwertes gebeten (€ 21'208.-- für die Wohnung und € 4'322.-- für die Garage). Mit diesen Zahlen

habe er den Brandlagerwert ermittelt (total € 25'530.-- à Fr. 1.10 = Fr. 28'083.--) geteilt durch 3.45 gemäss der Kurzmitteilung Nr. 414 der Steuerverwaltung vom 15. Juni 2007 (KM Nr. 414) was einen Brandlagerwert von Fr. 8'140.-- ergebe. Dies führe zu einem Eigenmietwert von Fr. 4'182.-- bei der Staatsteuer sowie Fr. 5'018.-- bei der direkten Bundessteuer. Wenn ein Eigenmietwert von Fr. 4'182.-- 60% des marktüblichen Mietwertes entspreche, wären dies jährlich Fr. 6'970.--, was Mieteinnahmen von Fr. 580.85 pro Monat entsprechen würde. Dies entspreche den Marktpreisen für Monatsmieten im Grossraum C.____ wo sich die Wohnung befinde. Gemäss der Information der SSK würde auch B.____ ein ähnliches System kennen wie die Schweiz. In der Beilage befinde sich eine Liste von lokalen Immobilienfirmen welche Mietwohnungen im Raum C.____ anbieten würden. Darunter befinde sich ein Angebot für eine 3 Zimmer Wohnung im Nachbarsblock neben seiner Wohnung für den Mietpreis von € 600.-- pro Monat. Weitere Objekte seien für € 500.-- - 600.-- inseriert. Im Gebiet D.____, wo sich auch seine Wohnung befinde betrage der Durchschnittspreis € 510.-- pro Monat. Damit sei dargelegt, dass der derzeit festgelegte Eigenmietwert mindestens doppelt so hoch und auf das Niveau der örtlichen Mietzinse zu korrigieren sei.

5. Mit Vernehmlassung vom 21. Februar 2017 beantragte die Steuerverwaltung die Gutheissung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie aus, der Beschwerdeführer lege Vergleichsobjekte in der Region um C.____ ins Recht, welche geeignet seien. Das Bundesgericht fordere auf kantonaler Ebene eine Eigenmietwertbesteuerung im Umfang von mindestens 60% des Marktwertes. Der in der Veranlagung erhobene Eigenmietwert betrage gemäss der Formel Fr. 12'204.--. Dies ergäbe eine Monatsmiete von Fr. 1'017.--. Häufig würden sich die Mieten im Internet pro Woche verstehen und im Raum C.____ zwischen € 200 - 400 liegen, was dann zu einer Monatsmiete von mindestens € 800.-- führen würde. Der veranlagte Eigenmietwert entspreche etwa dem Marktmietwert von 100%. Er müsse deshalb auf das Niveau von 60% korrigiert werden. Der Eigenmietwert der Ferienwohnung in C.____ betrage neu Fr. 7'322.--.

6. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Der Präsident des Steuergerichts zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.-- nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt werden.

Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt vorliegend, wie hoch der Eigenmietwert der Ferienwohnung in B.____ anzusetzen ist.

a) Gemäss Art. 6 DBG ist bei persönlicher Zugehörigkeit die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland (Abs. 1). Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Wenn ein schweizerisches Unternehmen Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnet hat, innert der folgenden sieben Jahre aber aus dieser Betriebsstätte Gewinne verzeichnet, so ist im Ausmass der im Betriebsstättenstaat verrechenbaren Gewinne eine Revision der ursprünglichen Veranlagung vorzunehmen; die Verluste aus dieser Betriebsstätte werden in diesem Fall in der Schweiz nachträglich nur satzbestimmend berücksichtigt. In allen übrigen Fällen sind Auslandsverluste ausschliesslich satzbestimmend zu berücksichtigen. Vorbehalten bleiben die in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Regelungen (Abs. 3). Gemäss Art. 7 Abs. 1 DBG entrichten die natürlichen Personen, die nur für einen Teil ihres Einkommens in der Schweiz steuerpflichtig sind, die Steuer für die in der Schweiz steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen entspricht.

b) Gemäss Art. 6 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und B.____ zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 26. April 1966 (DBA CH-ESP) können Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen

liegt. Absatz 1 gilt für Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens (Abs. 3).

Gemäss Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA CH-ESP wird in der Schweiz die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden: Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte oder besitzt sie Vermögen, die nach diesem Abkommen in B._____ besteuert werden können, so nimmt die Schweiz unter Vorbehalt von Buchstabe b diese Einkünfte oder Vermögen von der Besteuerung aus; sie kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären. Gewinne nach Artikel 13 Absatz 3 werden indessen nur von der Besteuerung ausgenommen, wenn ihre tatsächliche Besteuerung in B._____ nachgewiesen wird.

3. a) Gemäss Art. 21 Abs. 1 DBG sind die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung (lit. a); der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (lit. b); Einkünfte aus Baurechtsverträgen (lit. c); Einkünfte aus der Ausbeutung von Kies, Sand und anderen Bestandteilen des Bodens (lit. d) steuerbar. Die Festsetzung des Eigenmietwertes erfolgt gemäss Art. 21 Abs. 2 DBG unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft.

b) Die Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) als gesamtschweizerisches Aufsichtsorgan anerkennt die für die kantonalen Steuern massgebenden Eigenmietwerte auch für die direkte Bundessteuer, sofern sie gemäss den periodischen, stichprobeweise durchgeführten Erhebungen im kantonalen Durchschnitt nicht unter 70% des Marktmietwerts (Interventionslimite) liegen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 21 N 96). Die jeweils kantonal festgelegten Mietwerte, welche für die Staatssteuer gelten, können für die direkte Bundessteuer jedoch nicht in jedem Kanton ohne Korrektur resp. Zuschlag übernommen werden. Aus diesem Grund hat die ESTV in ihrem Rundschreiben an die kantonalen Verwaltungen vom 21. Februar 2008 den jeweils erforderlichen Zuschlag in den davon betroffenen Kantonen, geltend ab der Steuerperiode 2007, festgelegt. Im Kanton Basel-Landschaft hat aufgrund dessen ein Zuschlag von 20% zu erfolgen. Der Eigenmietwert für die

direkte Bundessteuer beträgt demzufolge 120% des kantonalen Eigenmietwertes für die Staatssteuer.

c) Gemäss § 43 StG ist der Wert der Grundstücke unter billiger Berücksichtigung des Verkehrswertes und des Ertragswertes zu ermitteln (Abs. 1). Massgebend ist die Katasterschätzung. Das Nähere bestimmt die Vollziehungsverordnung (Abs. 3). Gemäss § 14 des Dekrets gilt als Verkehrswert der Gebäude grundsätzlich der durchschnittliche Brandversicherungswert in den ersten 15 der letzten 17 Jahre vor der Neuschätzung. Gemäss § 27ter StG leitet sich der Eigenmietwert von dem gemäss dem Sachversicherungsgesetz vom 12. Januar 1981 geschätzten einfachen Brandlagerwert einer Liegenschaft ab, welcher mit einem gemein-despezifischen Korrekturfaktor, einem Korrekturfaktor nach Alter der Liegenschaft und einem Korrekturfaktor für Stockwerkeigentum multipliziert wird, was den steuerlichen Brandlagerwert ergibt (Abs. 1). Die Korrekturfaktoren nach Alter der Liegenschaft betragen: bei 25 Jahre und jünger: --; bei 26 bis 85 Jahre: 0.9; bei 86 Jahre und älter: 0.8 (Abs. 3). Bis zu einem steuerlichen Brandlagerwert von Fr. 20'000.-- beträgt der Eigenmietwert 64.53%. Für jeden um Fr. 100.-- höheren steuerlichen Brandlagerwert reduziert sich dieser Satz gemäss nachstehender Tabelle [...] (Abs. 5). Der Eigenmietwert beträgt 60% des marktüblichen Mietwertes (Abs. 6). Kann der Steuerpflichtige nachweisen, dass der Eigenmietwert des von ihm selbst genutzten Wohneigentums mehr als 60% des marktüblichen Mietwertes beträgt, so beträgt der Eigenmietwert 60% des marktüblichen Mietwertes (Abs. 7).

d) Im interkantonalen Verhältnis kann der Eigenmietwert der ausserkantonalen Liegenschaft gemäss KM Nr. 414 ohne Korrekturen direkt übernommen werden, da dieser in der Regel ebenfalls 60% der Marktmiete beträgt. Für ausländische Liegenschaften fehlen die nötigen Angaben wie Brandlagerwert und Korrekturfaktoren, um nach den für die Staatssteuer massgebenden Regeln den Eigenmietwert bestimmen zu können, weshalb für die Berechnung folgende Grundregel zur Anwendung kommen soll: Der Ausländische Wert der Liegenschaft wird durch 2.6 (Repartitionswert 260%) geteilt, was den Katasterwert des Kantons Basel-Landschaft ergibt, welcher wiederum durch 3.45 zu teilen ist, was zum einfachen Brandlagerwert führt.

4. a) Aufgrund von Art. 21 Abs. 2 DBG hat der Gesetzgeber auch auf Bundesrechtsebene nun vorgeschrieben, dass der Wert, der dem Eigennutzungsberechtigten einkommenssteuerlich aufzurechnen ist, unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tat-

sächlichen Nutzung festzulegen ist. Grundlage ist somit der Marktwert, dem eine Drittperson für die entgeltliche Überlassung der Nutzung zu zahlen bereit wäre. Dieser Marktwert muss aber unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse festgelegt werden. Ortsüblich bedeutet auch, dass die konkreten Umstände des Einzelfalls mitberücksichtigt werden müssen. Es darf also nicht zu fiktiven Aufrechnungen führen, wenn allein auf objektiven Merkmalen beruhende Nutzungserträge berechnet werden, die auf dem lokalen vergleichbaren Markt schlichtweg nicht erzielt werden könnten (vgl. Zwahlen/Lissi in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 21 DBG N 25f.).

b) Der Beschwerdeführer hat vorliegend eine Liste (Anbieter aus B.____) von Vergleichsobjekten in der Umgebung von D.____, wo sich auch seine eigene Wohnung befindet, für welche er unter Einbezug des Katasterwertes aus B.____ einen monatlichen Mietzins von Fr. 581.-- (rund € 530.--) errechnet hat, eingereicht. Bei diesen durchaus vergleichbaren Objekten - jeweils 2-3 Zimmerwohnungen mit (teilweise) Meerblick und (teilweise) Garage - liegt der durchschnittliche Mietpreis bei € 568.-- pro Monat. Eine weitere von ihm eingereichte Übersicht mit einem Vergleich von 137 Wohnungen bringt eine durchschnittliche Miete von € 696.-- hervor. Nicht in letztere Kalkulation einbezogen ist hingegen die Grösse der Wohnungen. Die Steuerverwaltung ihrerseits hat ebenfalls eine Liste von Vergleichsobjekten eingereicht, deren monatlicher Durchschnitt wesentlich höher, nämlich bei € 1'116.-- liegt. Die Fundstelle ist hier eine Internetseite aus der Schweiz. Die Miete ist dort jeweils wöchentlich zu bezahlen. Gemäss den Recherchen der Kanzlei des Steuergerichts auf einer Internetseite aus B.____ mit vergleichbaren Wohnungen in der gleichen Umgebung konnte ein durchschnittlicher Mietpreis von € 532.-- und € 570.-- ermittelt werden.

Bei allen Vergleichsobjekten handelt es sich um im Internet angebotene Ferienwohnungen. Es ist davon auszugehen, dass Ferienwohnungen im Unterschied zu den Wohnungen, welche das ganze Jahr über bewohnt werden, im Durchschnitt teurer sind. Der Beschwerdeführer kann seine Wohnung zwar das ganze Jahr über bewohnen, nutzt diese aber lediglich als Ferienwohnung. Die Ferienwohnungen, auf einer Schweizer Internetseite werden zu einem höheren Preis angeboten, als auf einer aus B.____. Zudem beziehen sich die Angaben auf der Schweizer Seite nicht auf Monats- sondern auf Wochenmietpreise. Es darf auch angenommen werden, dass die höhere Kaufkraft der Schweiz ebenfalls Einfluss auf diese Internetangebote hat.

Die durchschnittliche Marktmiete aller hier untersuchten Vergleichsobjekte liegt bei einem Wert von rund € 700.--. Bei Anwendung des Gesamtdurchschnittspreises sind die

Lage, die Grösse, die Aussicht, verfügbare Garagenplätze, die Anzahl Zimmer und die Umgebung gemäss den verfügbaren Angaben berücksichtigt worden.

c) Damit ist im vorliegenden Fall festzustellen, dass nicht die Berechnungsweise gemäss KM Nr. 414, sondern Art. 21 Abs. 2 DBG zur Anwendung kommt und auf die verschiedenen Vergleichsobjekte (wie oben dargestellt), welche die lokalen Verhältnisse und die konkreten Umstände berücksichtigt, abzustellen ist. Ausgehend von einem Durchschnittspreis von € 700.-- berechnet sich der Eigenmietwert wie folgt: € 700.-- x 1.068 (zum damaligen Zeitpunkt geltender durchschnittlicher Wechselkurs) = Fr. 747.60 x 12 = 8'971.20. Bei mindestens 60% beträgt der Eigenmietwert bei der Staatssteuer Fr. 5'383.--. Für die direkte Bundessteuer erfolgt ein Zuschlag von 20 % was zu einem steuerbaren Eigenmietwert von Fr. 6'460.-- führt.

Die Reduktion des Eigenmietwertes wirkt sich entsprechend auch auf den pauschalen Liegenschaftsunterhalt aus. Dieser beträgt neu Fr. 646.-- (= Fr. 6'460.-- x 10%).

Die Beschwerde erweist sich als begründet und ist teilweise gutzuheissen.

5. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens und einem Obsiegen in der Höhe von rund 75% sind dem Beschwerdeführer nach Art. 144 Abs. 1 DBG reduzierte Verfahrenskosten aufzuerlegen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, den Eigenmietwert für die Wohnung in B._____ gemäss Ziff. 410 der Veranlagungsverfügung vom 23. Juni 2016 von Fr. 10'170.-- auf Fr. 5'383.-- zu reduzieren und den Abzug für die Liegenschaftsunterhaltskosten gemäss Ziff. 420 der Veranlagungsverfügung vom 23. Juni 2016 von Fr. 2'543.-- auf Fr. 1'346.-- zu reduzieren.
3. Der Beschwerdeführer hat gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 150.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 50.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 350.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.
4. Mitteilung an den Beschwerdeführer (1), die eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).