



Entscheid vom 4. Mai 2018 (510 18 6)

Eigenmietwert Ferienhaus

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter Peter Salathe, Dr.
Philippe Spitz, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A.**_____

Rekurrenten

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2007-2015, Revisionsentscheid**

Sachverhalt:

A.

Die Pflichtigen sind u.a. Eigentümer eines Wohnhauses samt separatem Einstellplatz in B.____ sowie eines Ferienhauses in C.____. In der Veranlagung der Steuerperiode 2016 wurden erstmals die Brandlagerwerte der Liegenschaften in B.____ und C.____ zusammengerechnet, was aufgrund des degressiv ausgestalteten Tarifes zu niedrigeren Eigenmietwerten der Immobilien führte.

Mit Schreiben vom 31. August 2017 an die Steuerverwaltung hielten die Pflichtigen fest, dass sie seit dem Jahre 1995 einen Eigenmietwert für B.____ sowie C.____ versteuerten. Nach einem Gespräch mit der Steuerverwaltung am 2. August 2017 seien die Eigenmietwerte für B.____ und C.____ reduziert worden. Bei dieser Besprechung habe er zudem erfahren, dass ab 2007 für die Hauseigentümer im Kanton Basel-Landschaft bei einer bewohnten Liegenschaft (B.____) und einem Ferienhaus (C.____) ohne Mietzinseinnahmen eine Sonderbehandlung bei der Berechnung der Eigenmietwerte zur Anwendung kommen könne.

Mit Schreiben vom 3. November 2017 wandten sich die Pflichtigen erneut an die Steuerverwaltung. Sie hielten fest, es sei nicht nachvollziehbar, dass schriftlich festgehaltene Voraussetzungen für einen reduzierten Eigenmietwert über Jahre angewandt worden seien, aber die Unstimmigkeit der Berechnungen in ihrem Fall von keiner Kontrollstelle bemerkt worden sei.

B.

Mit Revisionsentscheid vom 11. Dezember 2017 wies die Steuerverwaltung das als Revisionsgesuch betreffend die Perioden 2007 bis 2015 entgegengenommene Vorbringen der Pflichtigen ab. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die Überprüfung habe ergeben, dass es in Einzelfällen eine Zusammenrechnung der Brandlagerwerte geben könne. Diese Methode werde aber ausschliesslich bei Objekten angewendet, die dauernd gleichzeitig genutzt und eine wirtschaftliche Einheit bilden würden. Bei Objekten die aufgrund von Lage und Beschaffenheit nicht zusammengehören würden, sei eine Zusammenrechnung der Brandlagerwerte indessen nicht vorgesehen. Anlässlich des Telefongesprächs vom 31. Oktober 2017 sei den Pflichtigen erklärt worden, dass die Anpassung resp. die Reduktion der Eigenmietwerte in der Periode 2016 auf einer Fehlbeurteilung beruhe, weshalb die Berechnung für die künftigen Steuerperioden nicht angewendet werden könne.

Hinsichtlich der Revision vergangener Steuerperioden führte die Steuerverwaltung zudem aus, eine Revision sei ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringe, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können.

Der Eigenmietwert in B.____ ergebe sich aufgrund der Addition der Brandlagerwerte des Wohnhauses und des Einstellplatzes, wobei man hier von einer wirtschaftlichen Einheit ausgehe. Eine Addition der Brandlagerwerte der Liegenschaft in B.____ und des Ferienhauses in C.____ sei demgegenüber ausgeschlossen, da es sich bei letzterem um ein eigenständiges Objekt handle, das an einem unterschiedlichen Ort gelegen sei. Damit sei das Revisionsgesuch

betreffend die Anpassung der Eigenmietwerte der Liegenschaften in B.____ und C.____ abzuweisen.

C.

Mit Schreiben vom 8. Januar 2018 erhoben die Pflichtigen gegen den Revisionsentscheid der Steuerverwaltung Rekurs mit dem Begehren, die Eigenmietwerte betreffend die Jahre 2010 bis 2015 seien zu reduzieren. Zur Begründung führten sie u.a. aus, auf ihre Intervention hin sei der Eigenmietwert für die Liegenschaft in C.____ erheblich reduziert worden. Dies sei als neue Tatsache zu erachten und Grund für eine Neuurteilung des Revisionsentscheids vom 11. Dezember 2017. Auch die im Schreiben vom 31. August 2017 erwähnten Besprechungsnotizen würden für eine Neuurteilung sprechen. Es sei aus diesen ersichtlich, dass der umstrittene Steuerbetrag pro Steuerjahr Fr. 1'600.-- betrage. Sie, die Pflichtigen, erwarteten eine Neubewertung der Eigenmietwerte der Jahre 2010 bis 2015.

Mit Vernehmlassung vom 23. Januar 2018 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, bei der Ermittlung des Eigenmietwertes dürfe der einfache Brandlagerwert zweier selbstgenutzter Liegenschaften innerhalb des Kantons aber in unterschiedlichen Gemeinden nicht addiert werden. Vorliegend handle es sich unzweifelhaft um zwei voneinander völlig unabhängige Wohnliegenschaften in B.____ und C.____. Eine Zusammenrechnung dieser beiden Liegenschaften bzw. der beiden Brandlagerwerte zur Ermittlung der Eigenmietwerte sei deshalb falsch. Eine neue rechtliche Würdigung eines Sachverhaltes, eine neue Rechtsprechung oder auch eine Änderung der bisherigen Rechtsprechung würden keinen Revisionsgrund bilden. Gleiches gelte auch für einen Fehler in der Rechtsanwendung.

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

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2.

Gemäss § 132 Abs. 1 StG kann eine rechtskräftige Veranlagung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden,

wenn (a) erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden, (b) die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat, oder (c) wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat. Abs. 2 derselben Bestimmung schliesst jedoch eine Revision aus, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können.

Ob vorliegend Revisionsgründe im Sinne von § 132 StG vorliegen, erscheint fraglich, zumal sich die Rekurrenten prima vista nicht auf erkennbare neue Tatsachen berufen sondern sinn-gemäss lediglich vorbringen, die von der Steuerverwaltung vorgenommene Rechtsanwendung sei in den Perioden 2010 bis 2015 rechtsfehlerhaft gewesen. Die Frage kann offen bleiben, zumal sich der Rekurs in der Sache selbst als offensichtlich unbegründet erweist, wie die nachfolgende Erwägung zeigt.

3

3.1. Gemäss § 23 Abs. 2 i.V.m. § 24 lit. d StG sind die 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 insbesondere alle Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere aus Vermietung und Verpachtung, Eigengebrauch sowie wiederkehrende Einkünfte aus Bau-rechts- oder anderen Nutzungsverträgen (§ 24 lit. d StG). Die Berechnung des steuerbaren Eigenmietwertes wird durch das basellandschaftliche Steuerrecht in § 27^{ter} StG im Einzelnen explizit angeordnet und geregelt. Eine massgebliche Selbstnutzung liegt dann vor, wenn ein Gebäude zu Wohn- oder anderen Zwecken tatsächlich selbst gebraucht wird. Dabei ist es ausreichend, wenn der Steuerpflichtige sein Haus oder seine Wohnung jederzeit zu seiner Verfügung hält und beziehen kann, ohne das Wohnrecht tatsächlich auszuüben; den entsprechenden Nutzen hat er zu versteuern, wie wenn er das ganze Jahr darin gewohnt hätte (vgl. Der Steuerentscheid [StE], 1992, B 25.3 Nr. 13, E. 2a mit weiteren Hinweisen; vgl. Entscheid des Bundesgerichts 2C_773/2009 vom 23. April 2010, E. 2.1). Dasselbe gilt für unbenützte Wohnungen und Liegenschaften (z.B. Ferienhäuser), die der Eigentümer zu seiner Verfügung hält und deshalb nicht vermieten will (vgl. Findeisen/Theiler, a.a.O., § 27^{ter} N 6; vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., § 41 N 36 mit weiteren Hinweisen; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016, Art. 21 N 77ff.).

3.2. 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 zum Steuergesetz vom 19. Februar 2009 gilt als Verkehrswert der Gebäude grundsätzlich der durchschnittliche Brandversicherungswert in den ersten 15 der letzten 17 Jahre vor der Neuschätzung. Gemäss § 27^{ter} StG leitet sich der Eigenmietwert von dem gemäss dem Sachversicherungsgesetz vom 12. Januar 1981 geschätzten einfachen Brandlagerwert einer Liegen-schaft ab, welcher mit einem gemeindespezifischen Korrekturfaktor, einem Korrekturfaktor nach

Alter der Liegenschaft und einem Korrekturfaktor für Stockwerkeigentum multipliziert wird, was den steuerlichen Brandlagerwert ergibt (Abs. 1). Eine Zusammenrechnung von Brandlagerwerten verschiedener Liegenschaften wird vom Wortlaut dieser Regelung nicht vorgesehen; wie aufgezeigt basiert die gesetzliche Konzeption vielmehr auf einer Bemessung von Brandlager- und Eigenmietwert, die sich individuell an jedem einzelnen Grundstück orientiert. Insofern erscheint es sachgerecht, wenn die Steuerverwaltung zur Ermittlung des Eigenmietwertes nur dann eine Zusammenrechnung von Brandlagerwerten vornimmt, wenn sich auf ein und demselben Grundstück mehrere Objekte mit einem separaten Brandlagerwert befinden. Dies ist zum Beispiel der Fall bei einem Wohnhaus mit separater Garage oder einem ähnlichen Nebengebäude. In einem solchen Fall werden die Brandlagerwerte für das Wohnhaus und die Garage addiert. Der Eigenmietwert umfasst dann sowohl die Garage als auch das Wohnhaus. Soweit sich jedoch mehrere Liegenschaften resp. Wohnhäuser mit verschiedenen Grundstücken und entsprechend unterschiedlichen Parzellen oder sogar mehrere Grundstücke in unterschiedlichen Gemeinden und Kantonen im Eigentum einer Person befinden, wird der Eigenmietwert für jede Liegenschaft separat und ohne Zusammenrechnung von Brandlagerwerten ermittelt.

4.

Gemäss den obenstehenden Ausführungen erweist sich der Rekurs als unbegründet, weswegen er abzuweisen ist.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- zu bezahlen.

Demgemäss wird erkannt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.00 (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Mitteilung an die Rekurrenten (1), die Gemeinden B.____ (1) und C.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).