



Entscheid vom 7. April 2017 (510 17 5)

Eigenmietwert ausländische Ferienliegenschaft

_____ Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Gerichtsschreiberin I. Wissler

_____ Parteien **A.**_____

Rekurrent

gegen

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

Rekursgegnerin

_____ betreffend **Staatssteuer 2015**

Sachverhalt

1. In der Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2015 vom 23. Juni 2016 hat die Steuerverwaltung den Eigenmietwert für die Wohnung in B._____ auf Fr. 10'170.-- 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-Entscheid 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 steuerbarer Eigenmietwert von Fr. 10'170.--. Der festgesetzte Eigenmietwert bleibe daher bestehen.

4. Mit Schreiben vom 16. Januar 2017 erhob der Pflichtige Rekurs 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 des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, der Rekurrent lege Vergleichsobjekte in der Region um C.____ ins Recht, welche geeignet seien. Das Bundesgericht fordere auf kantonalen Ebene eine Eigenmietwertbesteuerung im Umfang von mindestens 60% des Marktwertes. Der in der Veranlagung erhobene Eigenmietwert betrage gemäss der Formel Fr. 10'170.--. Dies ergäbe eine Monatsmiete von Fr. 847.--. 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. 6'102.--.

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

Der Präsident des Steuergerichts zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zu-

ständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergewerks als Einzelrichter beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

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

a) Gemäss § 6^{bis} StG ist bei persönlicher Zugehörigkeit von natürlichen Personen die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons (Abs. 1). Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke von natürlichen Personen erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Wenn ein Unternehmen Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnet hat, innert der folgenden 7 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 (Abs. 3). Abweichende bundesrechtliche und staatsvertragliche Regelungen bleiben vorbehalten (Abs. 4). Gemäss § 18 Abs. 1 StG entrichten Steuerpflichtige, die im Kanton nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens oder Ertrages und Kapitals steuerpflichtig sind, die Steuern für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen oder Ertrag und Kapital entspricht. Steuerfreie Beträge werden ihnen anteilmässig gewährt.

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 § 23 Abs. 2 i.V.m. § 24 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 Baurechts- oder anderen Nutzungsverträgen.

b) 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 § 27^{ter} 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).

c) 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) Die zur Rechtfertigung der gesetzlich vorgesehenen Besteuerung der Eigenmiete vorgetragenen Gründe sprechen an sich für das Marktwertprinzip. Als Grundlage der Wertfestsetzung der Eigenmiete gemäss Art. 7 Abs. 1 StHG (und § 23 StG) gilt deshalb der Marktwert. Der Eigenmietwert wird gewöhnlich nach der Bruttomethode ermittelt. Letzterer wird entweder aufgrund individueller Schätzungen bestimmt, die durch kantonale Liegenschaftenschätzer für einen gewissen Zeitraum festgelegt werden, oder es erfolgt eine Typisierung der Verhältnisse durch formelmässige Ermittlung der Eigenmieten. Bei beiden Verfahren sind die ortsüblichen Verhältnisse und die tatsächliche Nutzung angemessen und auf geeignete Art und Weise zu berücksichtigen (vgl. Reich/Weidmann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 7 StHG N 43, 45a).

b) Der Rekurrent 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 Rekurrent 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 § 27^{ter} StG Abs. 7 StG 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 steuerbare Eigenmietwert bei der Staatssteuer Fr. 5'383.--.

Die Reduktion des Eigenmietwertes wirkt sich entsprechend auch auf den pauschalen Liegenschaftsunterhalt aus. Dieser beträgt neu Fr. 1'346.-- (= Fr. 5'383.-- x 25%).

Der Rekurs erweist sich als begründet und ist teilweise gutzuheissen.

5. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens (Obsiegen zu rund 75%) sind dem Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) anteilmässige Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 150.-- aufzuerlegen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs 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 Rekurrent hat gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO reduzierte 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 Rekurrenten zurückerstattet.
4. Mitteilung an den Rekurrenten (1), die Gemeinde D.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).