



Entscheid vom 15. Dezember 2017 (510 17 86)

Eigenmietwert / Unternutzungsabzug

_____ Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Gerichtsschreiber D. Brügger

_____ Parteien **A.**_____, vertreten durch Beat Bucher, Morgartenring 168, 4054 Basel

Rekurrentin

gegen

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

Rekursgegnerin

_____ betreffend **Staatssteuer 2015**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2015 vom 23. Februar 2017 wurde betreffend die Liegenschaft Nr. 3212 GB B._____ ein Eigenmietwert von Fr. 14'454.-- aufgerechnet.

2. Mit Eingabe vom 2. März 2017 erhob der Vertreter der Rekurrentin mit dem Antrag, auf die Aufrechnung des Eigenmietwerts sei zu verzichten, Einsprache. Zur Begründung machte er geltend, die Rekurrentin sei altershalber ausgezogen. Daher stehe die fragliche Liegenschaft leer. Es sei ein Umbau in Angriff genommen worden.

3. Mit Einspracheentscheid vom 30. August 2017 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, die Selbstnutzung sei grundsätzlich nicht abhängig von der tatsächlichen zeitlichen Nutzung eines Gebäudes. Halte sich die steuerpflichtige Person die Liegenschaft zum jederzeitigen Eigengebrauch zur Verfügung, sei dies der Eigennutzung gleichzustellen. Stehe die Liegenschaft allerdings deshalb leer, weil ein Eigentümer keinen Mieter oder Käufer finde, so sei der Mietwert nicht zu versteuern. Gleiches gelte für eine Liegenschaft, die infolge Umbauarbeiten nicht bewohnbar sei.

4. Mit Eingabe vom 22. September 2017 erhob der Vertreter der Rekurrentin mit den Anträgen, 1. Auf die Aufrechnung des Eigenmietwerts sei zu verzichten, 2. Unter o-Kostenfolge, Rekurs. Zur Begründung machte er geltend, verschiedene Architekturbüros seien beauftragt worden, einen Umbau zu projektieren, leider ohne Erfolg. Seit Oktober 2016 sei die Liegenschaft vermietet, wobei der Mieter die Liegenschaft nach seinen Wünschen umbauen könne.

5. Mit Vernehmlassung vom 1. November 2017 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, es seien weder Vermietungs- bzw. Verkaufsbemühungen noch Umbauarbeiten nachgewiesen worden. Die Beauftragung eines Architekten zur Erstellung eines Projekts würde eine Liegenschaft noch nicht unbenutzbar machen, zumal die Liegenschaft nun vermietet sei, ohne dass vorgängig Renovationen vorgenommen worden wären.

6. Mit Eingaben vom 10. und 14. Dezember 2017 reichte der Vertreter der Rekurrentin Pläne und Skizzen hinsichtlich der fraglichen Liegenschaft nach.

7. Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest. Der Vertreter der Rekurrentin ergänzt, dass er sich nicht sicher sei, wie viele Zimmer die Liegenschaft umfasse, ob es zwei oder drei Zimmer seien.

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 zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.-- 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. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob zu Recht ein Eigenmietwert aufgerechnet wurde.

3. a) Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 verlangt, dass die Eigennutzung von Liegenschaften der Einkommenssteuer unterworfen wird. Die Eigenmietwertbesteuerung ist den Kantonen zwingend vorgeschrieben (Reich/Weidmann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 7 StHG N 42a).

b) Gemäss § 23 Abs. 1 StG unterliegen der Einkommenssteuer sämtliche wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aller Art der natürlichen sowie der ihnen gleichgestellten juristischen Personen. Nach Abs. 2 sind die Naturaleinkünfte aller Art, insbesondere der Wert selbstverwendeter Erzeugnisse und Waren des eigenen Betriebes, durch eigene Arbeitsleistung

gen 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.

4. a) Gemäss § 10 StG wird Vermögen, an dem eine Nutzniessung besteht, dem Nutzniesser zugerechnet, der Ertrag aus Nutzniessung oder anderen Nutzungsrechten demjenigen, welchem er rechtlich zufließt. Kapitalgewinne und -verluste sind in der Regel dem Eigentümer oder Forderungsberechtigten zuzurechnen.

b) Persönliche Nutzungsrechte, die den dinglichen Rechten wirtschaftlich gleichkommen, bilden auch einen Anknüpfungspunkt zur Besteuerung. Die unentgeltliche oder teilweise entgeltliche Überlassung eines Grundstückes an einen Dritten bewirkt bei Dritten ein Nutzungsrecht, das demjenigen des Eigentümers gleichkommt. Dadurch wird eine Steuerpflicht des Dritten begründet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 4 N 32 f.). Der Nutzniessungsertrag (Vermögensertrag, Eigenmietwert etc.) ist damit vom Nutzniesser zu versteuern.

c) Die Rekurrentin ist gemäss Ziff. 9 des "Vertrages über eine partielle Erbteilung im Nachlass C.____, eine Schenkung und die Gewährung eines Darlehens" vom 7./13./14./20. Dezember 2012 Nutzniesserin der fraglichen Liegenschaft. Entsprechend hat sie wie hiavor gesehen dem Grundsatz nach den Eigenmietwert zu versteuern.

5. a) Die Eigenmietwertbesteuerung ist ein Ausfluss des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Sie soll die relative Gleichbehandlung der Mieter und jener Eigentümer, die in eigener Liegenschaft wohnen, verwirklichen. Ausgangspunkt ist die Überlegung, dass es zum notwendigen Lebensbedarf des Menschen gehört, in einer Liegenschaft eine Wohngelegenheit zu haben. Dieser Bedarf kann durch Miete oder durch das Bewohnen einer eigenen Liegenschaft gedeckt werden. Die Mieter müssen aus ihren Einkünften sowohl die Miete als auch den übrigen Lebensbedarf decken. Die Eigentümer, die in eigener Liegenschaft wohnen, können die gesamten, von aussen zufließenden Einkünfte für den übrigen Lebensbedarf verwenden. Bei gleich hohen Einkünften, die von aussen zufließen,

ist somit die Leistungsfähigkeit von Mietern und Eigentümern nicht dieselbe. Wenn beide aufgrund der ihnen von aussen zufließenden Einkünfte besteuert werden, werden sie rechtsgleich behandelt (Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band II, 9. A. Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 41 N 30).

b) Eine Selbstnutzung im Sinne von § 23 Abs. 2 StG liegt dann vor, wenn ein Gebäude zu Wohn- oder anderen Zwecken tatsächlich selbst gebraucht wird. Die Selbstnutzung kann durch den Eigentümer, durch den Ehegatten oder durch die Kinder erfolgen. Im Weiteren wird eine Selbstnutzung durch den Eigentümer nach Bundesgerichtspraxis und herrschender Lehre auch angenommen, wenn dieser die Nutzung des Gebäudes unentgeltlich einem Dritten überlässt (Findeisen/Theiler, in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 27^{ter} N 2 f.). Die Praxis dehnt jedoch den Begriff der Eigennutzung auch auf andere Liegenschaften und Wohnungen aus. Insbesondere werden auch die vom Eigentümer nur zeitweise bewohnten zusätzlichen Wohnungen der Eigenmietwertbesteuerung unterworfen (Höhn/Waldburger, a.a.O., § 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.; Entscheid des Bundesgerichts [BGer] Nr. 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., § 27^{ter} N 6; Höhn/Waldburger, a.a.O., § 41 N 37, m.w.H.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016, Art. 21 N 77 f., m.w.H.). Eigennutzung liegt auch vor, wenn der Eigentümer aus gesundheitlichen Gründen dauerhaft hospitalisiert und nicht mehr in der Lage ist, die Wohnung selbst zu benutzen (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 122/2003 vom 17. Juni 2004, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XVIII, S. 173 ff.). Anders verhält es sich dagegen, wenn es dem Eigentümer am Willen fehlt, sich die Liegenschaft zur eigenen Nutzung vorzubehalten, die Nutzung aus äusseren Gründen unterbleibt, sei es, weil sich trotz ernsthafter Bemühungen kein Mieter oder Käufer findet, oder sei es, weil das Gebäude leer steht, da es zum Verkauf bestimmt ist oder totalsaniert wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 21 N 78, m.w.H.; BGer Nr. 2C 773/2009 vom 23. April 2010).

c) 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 (Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 140 II 248, E. 3.5; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A. Zürich 2016, S. 519; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 19 N 8 ff.; Entscheid des Steuergesamten [StGE] vom 28. April 2017, 510 17 13, E. 2d).

d) Die Rekurrentin hat also nachzuweisen, dass sie trotz ernsthafter Bemühungen keinen Mieter oder Käufer findet bzw. die Liegenschaft infolge Umbaus bloss teilweise nutzbar ist. Ihr Vertreter behauptet nicht, dass die Liegenschaft vermietet oder verkauft hätte werden sollen. Geltend gemacht wird hingegen, ein Umbau sei in Angriff genommen worden. Bei den Rechnungen der D.____ AG vom 11. März 2016 von Fr. 5'000.-- betreffend den Neubau eines Einfamilienhauses und der E.____ GmbH vom 5. Oktober 2016 von Fr. 9'234.-- handelt es sich lediglich um Projektstudien, ohne dass etwas Konkretes gebaut worden wäre. Ein Umbau wurde damit nicht in Angriff genommen. Vielmehr war die Liegenschaft, obwohl sie leer stand, stets nutzbar. Dies ergibt sich im Übrigen auch aus dem im Jahr 2016 geschlossenen Mietvertrag, wonach der Mieter die Liegenschaft auf eigene Rechnung umbauen darf. Damit wurde für das hier strittige Steuerjahr 2015 seitens der Steuerverwaltung zu Recht ein Eigenmietwert aufgerechnet.

6. Da der Eigenmietwert, wie hiervor festgestellt wurde, aufzurechnen ist, stellt sich die Frage, ob ein Unternutzungsabzug zu gewähren ist. Zwar wurde seitens der Rekurrentin kein entsprechender Antrag gestellt. Da dem Steuergericht gemäss § 125 Abs. 2 StG aber die gleichen Befugnisse wie den Einschätzungsbehörden zustehen, darf diese Frage von Amtes wegen geprüft werden, zumal mit einem Eventualantrag auf Gewährung des Unternutzungsabzuges der Hauptantrag betreffend Verzicht auf die Aufrechnung eines Eigenmietwertes, was zulässig wäre, eingeschränkt würde.

a) Einer erheblichen raummässigen Unternutzung des selbst genutzten Wohneigentums ist nach § 27ter Abs. 9 StG bei der behördlichen Festlegung des Eigenmietwertes auf Antrag Rechnung zu tragen. Das Nähere regelt der Regierungsrat. Gemäss § 2 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz (VO StG) vom 13. Dezember 2005 kann ein Unternutzungsabzug nur für das am Wohnsitz dauernd selbst bewohnte Wohneigentum geltend gemacht werden,

nicht jedoch für Zweitliegenschaften und Ferienheime. Mit dem Unternutzungsabzug gemäss § 2 Abs. 2 VO StG wird lediglich einer räumlichen, nicht aber einer zeitlichen Unternutzung Rechnung getragen. Gemäss § 2 Abs. 3 VO StG gilt eine Liegenschaft nur dann als erheblich untergenutzt, wenn ein oder mehrere Zimmer während eines ganzen Jahres weder als Schlaf-, Wohn-, Arbeits-, Bastel- noch als Gästezimmer oder auf andere Weise genutzt werden. Eine erhebliche Unternutzung kann dann entstehen, wenn eine alleinstehende steuerpflichtige Person über mehr als 4 Zimmer oder ein Ehepaar bzw. zwei in eingetragener Partnerschaft lebende Personen ohne im gleichen Haushalt lebende Kinder über mehr als 5 Zimmer verfügen. Für halbe Räume gibt es keinen Abzug. Der Unternutzungsabzug kann nur denjenigen Steuerpflichtigen gewährt werden, die ungewollt über eine zu grosse Liegenschaft verfügen.

b) Auf dem Eigenmietwert wird ein Abzug gewährt, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er wegen nicht bloss vorübergehender, erheblicher Verminderung der Wohnbedürfnisse nur noch einen Teil des selbstbewohnten Grundstücks nutzt. Damit werden zu grosse Nutzungsmöglichkeiten, welche zwar objektiv vorliegen, subjektiv aber aufgrund der Verhältnisse der steuerpflichtigen Person gar nicht ausgeübt werden, in die Berechnung der Eigenmiete einbezogen (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 122/2003 vom 17. Juni 2004, a.a.O., E. 6a, m.w.H.).

c) Ein Unternutzungsabzug kann nicht nur dann in Frage kommen, wenn die entsprechende Liegenschaft selbstbewohnt ist. Es wäre widersprüchlich, für die Aufrechnung eines Eigenmietwertes eine hypothetische Eigennutzung für die Zeit nach der Hospitalisation anzurechnen, aber gleichzeitig den Unternutzungsabzug zu verweigern, da die Liegenschaft nicht mehr selbst bewohnt wird. Damit würde für die Beurteilung des Eigenmietwertes auf einen hypothetischen Sachverhalt abgestellt, während bei der Frage des Unternutzungsabzugs die tatsächlichen Verhältnisse zum Massstab genommen werden (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 122/2003 vom 17. Juni 2004, a.a.O., E. 6b).

d) Aufgrund der ins Recht gelegten Pläne und Skizzen sowie der heutigen Befragung des Vertreters der Rekurrentin wurde klar, dass die fragliche Liegenschaft höchstens drei Zimmer umfasst. Da aufgrund der hiervoor zitierten Bestimmung ein Unternutzungsabzug bei einer alleinstehenden steuerpflichtigen Person erst dann in Frage kommen kann, wenn sie über mehr als 4 Zimmer verfügt, kann kein Unternutzungsabzug gewährt werden.

Damit erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

7. Ausgangsgemäss hat die Rekurrentin 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 von Fr. 500.-- zu bezahlen. Ein Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wurde nicht gestellt, zumal gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO auch keine solche auszurichten wäre.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrentin hat Verfahrenskosten von Fr. 500.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrentin (2), die Gemeinde B.____ (1) und die Rekursgegnerin (3).