



**Steuer- und Enteignungsgericht
Basel-Landschaft
Abteilung Steuergericht**

Entscheid vom 30. November 2018 (510 18 40)

Eigenmietwert

_____ Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Gerichtsschreiberin I. Wissler

_____ Parteien **A.**_____

Rekurrent

gegen

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

Rekursgegnerin

_____ betreffend **Staatssteuer 2014**

Sachverhalt:

A.

Die Steuerpflichtigen, wohnhaft im Kanton B.____, sind aufgrund Eigentum an einer vermieteten Liegenschaft in C.____ im Kanton Basel-Landschaft sekundär steuerpflichtig. Mit Veranlagungsverfügung vom 23. Februar 2017 wurde den Pflichtigen für das Erdgeschoss dieser Liegenschaft ein Eigenmietwert von Fr. 19'940.-- zum steuerbaren Einkommen aufgerechnet.

Gegen diese Veranlagung erhoben die Pflichtigen Einsprache und begehrten sinngemäss, es sei auf eine Aufrechnung des Eigenmietwertes zu verzichten. Zur Begründung führten sie u.a. aus, die Liegenschaft werde im EG an den Jungunternehmer „D.____“ vermietet. Um einen erfolgreichen Start nicht unnötig zu gefährden, sei eine Mietzinsvereinbarung getroffen worden, die sich nach dem Geschäftsverlauf richte. Im Jahre 2014 habe das Unternehmen noch keinen Mietzins bezahlen können. Für eine Aufrechnung des Eigenmietwertes fehle es jedoch an einer rechtlichen Grundlage. Daher sei die Aufrechnung von Fr. 19'940.-- für das Jahr 2014 zu streichen und für die darauf folgenden Jahre zu unterlassen.

Mit Einspracheentscheid vom 9. Mai 2018 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Sie führte aus, werde ein Gebäude entgeltlich vermietet, liege keine Selbstnutzung mehr vor. Stattdessen werde der Mietzins als steuerbares Einkommen erfasst. Aufgrund der vorhandenen Angaben sei für das Parterre im Jahre 2014 noch kein Mietzins verlangt und für die zwei oberen Stockwerke (2/3) seien Mieteinnahmen erzielt worden. Da die Pflichtigen die Räumlichkeiten im EG (1/3) dem Jungunternehmer „D.____“ im Jahre 2014 unentgeltlich überlassen hätten, sei dafür ein Eigenmietwert zu berücksichtigen. Der Mietwert für die gesamte Liegenschaft betrage Fr. 27'318.--. Für den unentgeltlich überlassenen Teil der Liegenschaft im Jahre 2014 sei der Eigenmietwert auf Fr. 9'106.-- festzusetzen. Der Mietwert betreffend die Liegenschaft in C.____ reduziere sich von Fr. 59'460.-- auf Fr. 48'626.-- (Fr. 59'460.-- - 19'940.-- [=Eigenmietwert alt] + Fr. 9'106.-- [=Eigenmietwert neu]). Der Liegenschaftsunterhaltsabzug sei von Fr. 2'716.-- auf Fr. 14'588.-- anzupassen (= Fr. 48'626.-- x 30 % pauschal).

B.

Mit Schreiben vom 28. Mai 2018 erhoben die Pflichtigen hiergegen Rekurs und begehrten, die Aufrechnung des Eigenmietwertes von Fr. 9'106.-- sei zu unterlassen. Es liege keine Eigennutzung vor und die Räumlichkeiten seien auch nicht von vorneherein unentgeltlich überlassen worden. Hier seien die Räumlichkeiten fest an „D.____“ mit der Vereinbarung eines Mietzinses nach Geschäftsverlauf vermietet worden. Damit kein Geschäftsverlust entstehe im Jahre 2014, sei auf die Mietzinszahlung verzichtet worden. Ab 2015 habe ein Mietzins bezahlt werden können.

Mit Vernehmlassung vom 9. Juli 2018 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses und führte hierzu aus, die Aufrechnung des Eigenmietwertes durch die Vorinstanz sei vor dem Hintergrund erfolgt, dass es sich beim Inhaber von „D.____“ um den Sohn der Ehefrau des Rekurrenten und somit um eine nahestehende Person handle und die Mietzinseinnahmen weniger als 50 % des Eigenmietwertes des vermieteten Ladenlokals ausmachten. Aus Sicht des Rekurrenten möge die Aufrechnung zwar als stossend empfunden werden, jedoch trage sie

dem Umstand Rechnung, dass der Eigenmietwert von Gesetzes wegen steuerlich erfasst werde, wobei der Drittvergleich massgebend sei. Der vereinbarte Mietzins dürfe nicht weniger als 50 % des Eigenmietwertes bzw. des Marktmietwertes betragen. Auf diese Weise werde sichergestellt, dass die Eigenmietwertbesteuerung nicht durch die Vereinbarung symbolischer Entgelte unterlaufen werde.

C.

Mit Stellungnahme vom 25. Oktober 2018 führte der Pflichtige aus, die Steuerverwaltung versuche, die Aufrechnung mit einer Vorzugsmiete für Verwandte zu rechtfertigen. Ohne Adoption bestehe zwischen ihm und dem Sohn der Ehefrau jedoch keine familiäre Bindung und es gebe keinen gesetzlichen Erbanspruch. Damit könne auch nicht von einer Vorzugsmiete unter Verwandten ausgegangen werden. Da er und seine Frau schon etwas älter seien, hätten sie beschlossen, in Pension zu gehen. Dabei hätten sie den Sohn der Ehefrau beim Start in die Selbstständigkeit unterstützt. Er sehe sich daher als Investor.

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. 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.

2.1. 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 Baurechts- oder anderen Nutzungsverträgen (§ 24 lit. d StG). Die Berechnung des steuerbaren Eigenmietwertes wird durch das basellandschaftliche Steuerrecht in § 27ter 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., § 27ter N 6; vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht Band II, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 41 N 36 mit weiteren Hinweisen; vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016, Art. 21 N 77 ff.).

Vermietet der Eigentümer - wie hier - seine Liegenschaft zu einem *stark reduzierten Mietzins* mit der Folge, dass er nur die (geringen) Mieteinnahmen, nicht aber den Eigenmietwert zu versteuern hat, stellt sich die Frage, ob ihm der Betrag aufzurechnen ist, um den der steuerlich massgebliche Eigenmietwert den vereinbarten Mietzins übersteigt. Allerdings rechtfertigt nicht jede Differenz zwischen Eigenmietwert und finanzieller Abgeltung an den Eigentümer eine Aufrechnung. Die steuerliche Erfassung ist nur am Platz, wenn ein bedeutender Differenzbetrag resultiert. Im Zusammenhang mit der unterpreislichen Vermietung von Wohneigentum wird praxisgemäss eine Umgehung der für den Eigenmietwert geschuldeten Steuer angenommen, wenn der Mietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts ausmacht. Der steuerpflichtigen Person steht in einem solchen Fall der Nachweis offen, dass entgegen der bestehenden Vermutung keine Steuerumgehung vorliegt (vgl. BGer 2C_475/2016 vom 30. November 2016 E. 2.2 m.w.H.). Diese Praxis gilt sowohl für die Staatssteuer als auch für die direkte Bundessteuer (vgl. Kurzmitteilung Nr. 165 (Ergänzung) vom 21. April 2008, Vorzugsmietzins für Verwandte; Baselbieter Steuerbuch, Bd. 1, 24 Nr. 9, unter www.bl.ch).

Miete ist die Überlassung einer Sache zum Gebrauch gegen Leistung eines Mietzinses (ROGER WEBER in: Honsell/Vogt/Wiegand [Hrsg.], Basler Kommentar - Obligationenrecht I, 6. Aufl. 2015, N 1 zu Vor Art. 253-273c). Wird einer nahestehenden Person ein Haus oder eine Wohnung dagegen *absolut unentgeltlich* zur Verfügung gestellt, so wird eine Gebrauchsleihe gemäss Art. 305 ff. OR angenommen. Der Eigentümer gilt diesfalls wegen der leichten Ablösbarkeit des Vertragsverhältnisses immer noch als „Inhaber“ der Wohnung, weshalb er weiterhin den Mietwert der zum Gebrauch überlassenen Räume als Einkommen zu versteuern hat (vgl. LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, 1A. Therwil 2001, Art. 21 N 23). Die Gebrauchsleihe ist damit dem Eigengebrauch gleichzustellen (vgl. ROMAN BLÖCHLIGER, Die Besteuerung der Vorzugsmiete an Liegenschaften, StR 62/2007, S. 610 ff.).

2.2. Vorliegend haben die Rekurrenten dem Sohn der Ehefrau ihre Liegenschaft zur Verfügung gestellt und mit ihm vereinbart, dass er nur dann einen Mietzins bezahlen muss, wenn er dazu wirtschaftlich in der Lage ist, was in der Periode 2014 nicht der Fall war. Damit haben die Pflichtigen implizit auf die Vereinnahmung der vereinbarten Mietzinsen, zumindest im ersten Jahr der Geschäftseröffnung, verzichtet und dem Sohn die Liegenschaft *unentgeltlich* zur Verfügung gestellt, was gemäss dem Ausgeführten einer Gebrauchsleihe gemäss Art. 305 OR entspricht, wobei der Eigentümer wegen der leichten Auflösbarkeit des Vertragsverhältnisses der Gebrauchsleihe steuerrechtlich immer noch als Inhaber der Wohnung zu betrachten ist, obwohl sie ihm während der Dauer der Gebrauchsleihe nicht mehr unmittelbar zur Verfügung steht. Ebenso legt der Rekurrent nichts ins Recht, was geeignet erscheint, die gemäss der bundesgerichtlichen Praxis bestehende Vermutung der Steuerumgehung zu widerlegen. Auch aus diesem Grund ist die im angefochtenen Einspracheentscheid erfolgte Aufrechnung eines Eigenmietwert-

tes in Höhe von Fr. 9'106.--, was einem Drittel des gesamten Eigenmietwertes von Fr. 27'318.-- entspricht, nicht zu beanstanden.

3.

Damit erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten gestützt auf § 130 StG i. V. m. § 20 Abs. 1 und 3 VPO Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 500.-- zu bezahlen.

Demgemäss wird erkannt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 500.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Mitteilung an die Rekurrenten (1), die Gemeinde Augst (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).