Kantonsgericht
Basel-Landschaft

Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht

vom 5. Juni 2013 (810 13 46)

Steuern und Kausalabgaben

Direkte Bundessteuer 2009

Besetzung	Präsidentin Franziska Preiswerk-Vögtli, Kantonsrichter Beat Walther, Markus Clausen, Niklaus Ruckstuhl, Stefan Schulthess, Gerichtsschreiberin Julia Kempfert
Parteien	**A.____**, Beschwerdeführer gegen **Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal, Beschwerdegegner **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Rheinstrasse 33, Postfach, 4410 Liestal, Beschwerdegegnerin
Beigeladene	**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**, Eigerstrasse 65, Postfach, 3003 Bern
Betreff	Direkte Bundessteuer 2009 (Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 26. Oktober 2012)

A. In der Steuererklärung 2009 deklarierte A.____ den Eigenmietwert der privaten Liegenschaft an der X.____gasse 94 in B.____ für die Staatssteuer in der Höhe von Fr. 14`518.-- und für die direkte Bundessteuer in der Höhe von Fr. 17`423.--. Als Beilage wurde eine Berechnung für die Reduktion des Eigenmietwertes eingereicht. In dieser Berechnung wurde festgehalten, dass vom 1. Januar 2009 bis 30. April 2009 zwei der sieben Zimmer der privaten Liegenschaft X.____gasse 94 in B.____ an die C.____ GmbH vermietet worden seien, wobei die Miete für vier Monate Fr. 800.-- betragen habe. Ab Mai 2009 sei ein Zimmer unentgeltlich vermietet worden. In der Berechnung direkte Bundessteuer 2009 wurde vom Eigenmietwert in der Höhe von Fr. 21`521.-- ein Abzug für zwei Zimmer von Januar bis April 2009 in der Höhe von Fr. 2`049.-- sowie ein Abzug für ein Zimmer von Mai bis Dezember 2009 in der Höhe von Fr. 2`049.-- vorgenommen.

B. Am 17. Februar 2011 erliess die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) die Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2009, in welcher sie unter anderem den Eigenmietwert für die private Liegenschaft X.____gasse 94 in B.____ für die direkte Bundessteuer von Fr. 17`423.-- auf Fr. 20`721.-- aufrechnete. Im Weiteren wurde ein Miet- und Pachtzins in der Höhe von Fr. 800.-- beziffert.

C. Dagegen erhob A.____ am 17. März 2011 Einsprache bei der Steuerverwaltung. Er beantragte im Wesentlichen, der Abzug vom Eigenmietwert, welchen er für die geschäftliche Nutzung von Räumen vorgenommen habe, sei gelten zu lassen und in den Veranlagungsverfügungen entsprechend zu rektifizieren.

D. Die Einsprache wurde von der Steuerverwaltung mit Entscheid vom 2. März 2012 abgewiesen. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, der entrichtete Mietzins von Januar bis April 2009 in der Höhe von Fr. 800.-- entspreche nicht einer marktgemässen Büromiete. Ausserdem habe eine dem Eigengebrauch nahe kommende Situation bestanden, weshalb der Eigenmietwert nicht gemindert werden könne. Ab Mai 2009 sei vollständig auf die Entrichtung von Mietzinsen verzichtet worden, weshalb eine Selbstnutzung vorgelegen habe.

E. Am 28. März 2012 erhob A.____ beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), gegen den Einspracheentscheid Beschwerde.

F. Mit Entscheid des Steuergerichts vom 26. Oktober 2012 wurde die Beschwerde von A.____ abgewiesen. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die von der C.____ GmbH bezahlten Mietzinse in der Höhe von Fr. 800.-- lediglich 33.45 Prozent des Eigenmietwertanteils von Fr. 2`391.20 der zwei vermieteten Räume betragen und somit weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts ausmachen würden. Folglich sei zu vermuten, dass wegen der mehrheitlich unentgeltlichen Überlassung der Räume eine dem Eigengebrauch nahe kommende Situation vorgelegen habe und der Mietvertrag lediglich zwecks Steuereinsparungen geschlossen worden sei.

G. Gegen den Entscheid des Steuergerichts vom 26. Oktober 2012 betreffend die direkte Bundessteuer 2009 erhob A.____ am 23. Januar 2013 Beschwerde beim Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Er beantragte, der Abzug vom Eigenmietwert für die geschäftliche Nutzung von Räumen sei gelten zu lassen und die Veranlagungsverfügung sei zu rektifizieren.

H. Am 22. Februar 2013 reichte das Steuergericht dem Kantonsgericht seine Vernehmlassung ein. Es beantragte die Gutheissung der Beschwerde. In der Vernehmlassung wurde festgehalten, dass dem Steuergericht bei der Berechnung ein Fehler unterlaufen sei, indem vergessen worden sei, den pro rata Anteil des Eigenmietwertes der beiden von der C.____ GmbH benutzten Räume für vier Monate zu berechnen. Die von der C.____ GmbH bezahlten Mietzinsen in der Höhe von Fr. 800.-- würden daher 50.18 Prozent des Eigenmietwertanteils der zwei vermieteten Räume betragen. Folglich würden die bezahlten Mietzinsen für die zwei Räume mehr als die Hälfte des Eigenmietwertes ausmachen.

I. In ihrer Vernehmlassung vom 26. Februar 2013 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde.

J. Mit Präsidialverfügung vom 6. März 2013 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen und zudem mitgeteilt, dass die Beschwerdeverfahren betreffend die Staatssteuern 2009 und betreffend die direkte Bundessteuer 2009 in der gleichen Urteilsberatung behandelt würden.

Das Kantonsgericht zieht **i n E r w ä g u n g:**

1. Gemäss § 16 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 wendet das Gericht das Recht von Amtes wegen an. Es prüft insbesondere, ob die Eintretensvoraussetzungen erfüllt sind. Die Beschwerde vom 23. Januar 2013 richtet sich gegen den Entscheid des Steuergerichts vom 26. Oktober 2012. Gemäss § 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 1994 und § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Die übrigen formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG und Art. 145 Abs. 2 DBG sowie §§ 43 ff. VPO sind erfüllt, so dass auf die Beschwerde einzutreten ist.

2. Nach § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt wer-

den. § 45 Abs. 2 VPO setzt damit die bundesrechtlichen Vorgaben um, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundesssteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Somit kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheids überprüfen.

3. Zu prüfen ist im vorliegenden Fall, ob die Steuerverwaltung im Rahmen der Veranlagungsverfügung vom 17. Februar 2011 den Eigenmietwert der Liegenschaft zu Recht auf den gesamten Betrag von Fr. 20'721.-- festgelegt hat, sodass der Beschwerdeführer den gesamten Eigenmietwert der Liegenschaft ohne Abzüge für zwei vermietete Räume zu versteuern hat.

4.1 Gemäss Art. 21 Abs. 1 DBG sind Erträge aus unbeweglichen Vermögen steuerbar. Insbesondere sind 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 stehen (lit. b); Einkünfte aus Baurechtsverträgen (lit. c) und Einkünfte aus der Ausarbeitung von Kies, Sand und anderen Bestandteilen des Bodens (lit. d) steuerbar.

4.2 Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG unterwirft somit alle Einkünfte, die dadurch entstehen, dass die Nutzung unbeweglichen Vermögens entgeltlich einer dritten Person überlassen wird, der Besteuerung. Neben der Fremdnutzung ist jedoch auch die Eigennutzung von Grundstücken, welche der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, steuerbar (Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG). Diesfalls bildet der Eigenmietwert Grundlage der Besteuerung. Bewohnt der Eigentümer seine Liegenschaft somit selber, hat er den Eigenmietwert nach Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG zu versteuern (Urteil des Bundesgerichts 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005 E 2.1).

4.3 Vermietet der Eigentümer hingegen seine Liegenschaft, liegt entgeltliche Fremdnutzung vor, und die Mietzinse werden als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG besteuert (vgl. E 4.2 hiervor). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann der Eigentümer sein Grundeigentum unter dem Eigenmietwert vermieten. Ein Vermieter ist somit nicht grundsätzlich verpflichtet, einen Mietzins mindestens in der Höhe des Eigenmietwerts zu verlangen, und zwar auch dann nicht, wenn er das Grundstück an einen Verwandten oder Freund vermietet. Liegt der aufgrund eines reinen Mietvertrags vereinbarte Mietzins unter dem Eigenmietwert und hat der Eigentümer auch kein Mitbenutzungsrecht am Grundstück, so fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage, um die Differenz zwischen dem tatsächlich vereinnahmten Mietzins und dem höheren Eigenmietwert dem Eigentümer steuerlich als Einkommen aufzurechnen, zumal weder das DBG noch das StG festlegen, dass bei Fremdnutzung nur dann die tatsächlich erzielten Einkünfte massgebend sind, wenn diese marktkonform sind bzw. dem jeweiligen Eigenmietwert entsprechen (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER [Hrsg.], Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, N 73 zu Art. 21 mit weiteren Hinweisen; BERNHARD ZWAHLEN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/"a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2008, N 9 zu Art. 21; Urteil des Bundesgerichts

2A.535/2003 vom 28. Januar 2003 E. 3 mit weiteren Hinweisen). Massgebend sind demzufolge - unter Vorbehalt der Steuerumgehung - die tatsächlich erzielten und nicht die theoretisch erzielbaren Einkünfte (BGE 71 I 127; BERNHARD ZWAHLEN, a.a.O., N 8 zu Art. 21).

4.4 Die Steuerbehörden haben damit grundsätzlich auf die von den Steuerpflichtigen geschlossenen Verträge abzustellen. Sie dürfen jedoch davon abweichen, wenn die Pflichtigen nur um der Steuerersparnis willen ein ungewöhnliches Vorgehen gewählt haben, d.h. wenn eine Steuerumgehung vorliegt.

4.5 Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn die steuerpflichtige Person eine ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche und den wirtschaftlichen Gegebenheiten unangemessene Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb wählt, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Regelung der Verhältnisse eigentlich geschuldet wären, und wenn diese Rechtsgestaltung tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde (Urteil des Bundesgerichts 2C_896/2008 vom 30. Oktober 2009 E. 2.4; Urteil des Bundesgerichts 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005, E. 4; Urteil des Bundesgerichts 2A.135/2000 vom 9. November 2001 E. 6). Im Urteil 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005 befand das Bundesgericht, dass bei einem vereinbarten Mietzins, der weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts ausmache, zu vermuten sei, "dass - unabhängig von einem Schenkungswillen - wegen der mehrheitlich unentgeltlichen Überlassung eine dem Eigengebrauch nahe kommende Situation vorliegt und der Mietvertrag missbräuchlich lediglich deshalb abgeschlossen wurde, um Steuern einzusparen". Erreicht der vereinbarte Mietzins bei einem reinen Mietvertrag also weniger als 50% des Eigenmietwerts, hat der Eigentümer nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die bezahlten Mietzinseinnahmen nach Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG und die Differenz zum Eigenmietwert gestützt auf Art. 21 Abs.1 lit. b DBG zu versteuern; faktisch versteuert der Liegenschaftseigentümer somit den gesamten Eigenmietwert der Liegenschaft (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER [Hrsg.], a.a.O., N 73 zu Art. 21 mit weiteren Hinweisen).

5.1 Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer für die Monate Januar bis April 2009 zwei von sieben Räumen seiner Privatliegenschaft an seine Ehefrau bzw. an ihre C.____ GmbH aufgrund eines mündlich vereinbarten Mietvertrags zwecks geschäftlicher Nutzung vermietet. Als monatlicher Mietzins für beide Räume wurde der Betrag von Fr. 200.-- vereinbart. Dass ein rechtswirksamer Mietvertrag zwischen den Mietparteien auch mündlich abgeschlossen werden kann, hat bereits die Vorinstanz sowie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu Recht bejaht.

5.2 Zur Bestimmung des Eigenmietwerts für die beiden vermieteten Räume und mithin zur Beurteilung, ob eine Steuerumgehung anzunehmen ist, kann sodann auf die Ausführungen und die Berechnung in der Vernehmlassung des Steuergerichts vom 22. Februar 2013 abgestellt werden. In diesem Zusammenhang ist es unerheblich, ob bei dieser Berechnung der Eigenmietwert für die Staatssteuer oder derjenige für die direkte Bundessteuer massgebend ist, zumal der Mietzins in beiden Fällen über 50% des Eigenmietwerts liegt. Der Eigenmietwert für die zwei vermieteten Räume beträgt gemäss Art. 27ter Abs. 9 StG i.V.m. § 2 Abs. 5 der Verordnung

zum Steuergesetz vom 13. Dezember 2005 Fr. 1'594.15 (= [Fr. 21'521.-- x 2] : [7+2] x 4/12). Der vereinbarte Mietzins für vier Monate in der Höhe von Fr. 800.-- ergibt demzufolge 50,18 % des Eigenmietwerts der beiden Räume, womit die bezahlten Mietzinse für die zwei Räume knapp mehr als die Hälfte des Eigenmietwerts ausmachen. Eine gesetzliche Grundlage für die Besteuerung der Differenz zum Eigenmietwert fehlt. Anhaltspunkte für eine Mitbenutzungsmöglichkeit der beiden vermieteten Räume durch den Beschwerdeführer, für das Vorliegen anderer Vereinbarungen oder für eine Kombination von Verträgen zwischen den Beteiligten werden von der Steuerverwaltung nicht aufgezeigt und sind aus den Akten nicht ersichtlich. Es liegt demzufolge keine Steuerumgehung vor und die Steuerverwaltung hätte auf den vom Beschwerdeführer geltend gemachten Mietvertrag abstellen und den Abzug für die beiden vermieteten Räume vom Eigenmietwert der gesamten Liegenschaft zulassen müssen.

5.3 Demzufolge erweist sich die Beschwerde vom 23. Januar 2013 als begründet und ist gutzuheissen.

6.1 Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG werden Verfahrenskosten erhoben, die in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt werden. Unterliegende Parteien sind vorliegendenfalls die Steuerverwaltung und das Steuergericht als Beschwerdegegner. Den kantonalen Behörden gemäss dem Verwaltungsverfahrensgesetz Basel-Landschaft (VwVG BL) vom 13. Juni 1988 und den Gemeinden werden gemäss § 20 Abs. 3 und 4 VPO keine Verfahrenskosten auferlegt, ausser wenn die kantonalen Behörden und die Gemeinden das Kantonsgericht in Anspruch nehmen. Der Steuerverwaltung und dem Steuergericht können nach § 20 Abs. 3 und 4 VPO somit keine Verfahrenskosten auferlegt werden. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- gehen folglich zu Lasten der Gerichtskasse. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet. Nach § 21 Abs. 1 VPO kann einzig der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Anwalts eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Da der Beschwerdeführer nicht anwaltlich vertreten ist, werden die Parteikosten wettgeschlagen.

6.2 Bezüglich der Kosten- und Entschädigungsfolge für das vorinstanzliche Verfahren wird die Sache zur neuen Entscheidung an das Steuergericht zurückgewiesen.

Demgemäss wird **e r k a n n t :**

://: 1. Die Beschwerde wird gutgeheissen.

2. Die Angelegenheit wird zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Abteilung Steuergericht) zurückgewiesen.

3. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.

4. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Präsidentin Gerichtsschreiberin