Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.319/2003 /dxc

Urteil vom 1. Juli 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Hungerbühler, Müller, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Häberli.

Parteien
1. AX._____ und BX._____,
2. AY._____ und BY._____,
3. AZ._____ und BZ._____,
Beschwerdeführer, alle vertreten durch Advokatin Doris Vollenweider,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33, 4410 Liestal,
Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal,
Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, Bahnhofplatz 17/Poststrasse 3, Postfach 635, 4410 Liestal.
Gegenstand
Art. 8 und Art. 127 Abs. 2 BV (Staatssteuern 2001; Mietkostenabzug),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, vom 17. September 2003.

Sachverhalt:
A.
Im Kanton Basel-Landschaft liegen die Eigenmietwerte für Wohnungen und Einfamilienhäuser seit jeher weit unter der Marktmiete für vergleichbare Objekte. Um den Steuervorteil auszugleichen, welcher den Wohneigentümern durch die "massvolle" Festsetzung der Eigenmietwerte (vgl. § 23 Abs. 2bis des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich; StG/BL) zukommt, wurde ein Pauschalabzug für Mieter geschaffen. Der entsprechende Mietkostenabzug, der je für den Mieter (oder Pächter), dessen Ehegatten und für jedes in der häuslichen Gemeinschaft lebende Kind gewährt wird, betrug in den Steuerjahren 1995 bis 2003 1'000 Franken pro Person (vgl. § 33 lit. d StG/BL in den Fassungen vom 18. Mai 2000 und 12. März 1995). Auf das Steuerjahr 2004 ist der Mietkostenabzug auf 1'500 Franken pro Person erhöht worden, unter gleichzeitiger genereller Anhebung der kantonalen Eigenmietwerte um 8 Prozent (vgl. die Gesetzesänderung vom 22. Mai 2003 und das diese betreffende Urteil 2P.313/2003 vom 27. Mai 2005).
B.
Weil sie der Auffassung waren, der für das Steuerjahr 2001 gesetzlich vorgesehene Mietkostenabzug von 1'000 Franken reiche nicht aus, um die Rechtsgleichheit zwischen Mietern und Wohneigentümern herzustellen, machten AX._____ und BX._____, AY._____ und BY._____ sowie AZ._____ und BZ._____ in ihren Steuererklärungen für die Staatssteuer je einen Abzug von 2'500 Franken pro Person geltend. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft reduzierte diese Abzüge in den definitiven Veranlagungsverfügungen vom 19. März 2002 auf 1'000 Franken pro Person.
C.

Nach erfolglosem Einspracheverfahren gelangten die Betroffenen an das Steuergericht des Kantons Basel-Landschaft, welches ihre Beschwerden am 6. Dezember 2002 abwies. Das daraufhin angerufene Kantonsgericht Basel-Landschaft kam in seinem Urteil vom 17. September 2003 zum Schluss, die geltende Regelung des Steuer- und Finanzgesetzes benachteilige die Mieter gegenüber den Wohneigentümern in verfassungswidriger Weise: Die tiefen kantonalen Eigenmietwerte, welche durchschnittlich nur knapp 35 Prozent der Marktmietwerte betrügen, führten - unter Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Untergrenze von 60 Prozent der Marktmiete (vgl. unten E. 2) - zu einem unbesteuerten Einkommen der Wohneigentümer von insgesamt 281 Mio. Franken. Bei 170'000 Mietern im Kanton müsste der Mietkostenabzug 1'650 (und nicht 1'000) Franken pro Kopf betragen, damit das Total des unversteuerten Einkommens der Mieter die gleiche Höhe wie jenes der Wohneigentümer erreiche. Das Kantonsgericht betrachtete sich jedoch "ausserstande", den Mietkostenabzug "eigenständig zu erhöhen". Dies unter anderem, weil sich die kantonalen Behörden seit Jahren darum bemühten, das System zu verbessern, so dass eine "richterliche Normkorrektur" nicht geboten sei.

D.

Am 10. Dezember 2003 haben AX._____ und BX._____ und AY._____ und BY._____ sowie AZ._____ und BZ._____ mit gemeinsamer Eingabe staatsrechtliche Beschwerde (eventuell Verwaltungsgerichtsbeschwerde) beim Bundesgericht erhoben. Sie rügen eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots (Art. 8 BV) sowie des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) und beantragen, das Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 17.September 2003 aufzuheben.

Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft schliesst auf Abweisung der Beschwerde, während das Kantonsgericht und das Steuergericht auf Vernehmlassung verzichten. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich am 21. Oktober 2004 zur Streitigkeit geäussert, ohne einen Antrag zu stellen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

Gegenstand des angefochtenen letztinstanzlichen kantonalen Entscheids bildet die Festsetzung der kantonalen Einkommenssteuer für natürliche Personen, welche im 2. Titel des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) geregelt ist. Die Streitigkeit betrifft die Veranlagung 2001 und mithin eine Steuerperiode nach Ablauf der Frist, welche den Kantonen zur Anpassung ihrer Gesetze eingeräumt wurde (vgl. Art. 72 Abs. 1 StHG). Demnach ist vorliegend die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 73 Abs. 1 StHG), auch wenn sich der angefochtene Entscheid unmittelbar auf kantonales Recht stützt; unerheblich ist dabei, ob ein Bereich mit abschliessender bundesrechtlicher Regelung betroffen ist oder den Kantonen im Rahmen des harmonisierten Rechts Freiräume verblieben sind (BGE 130 II 202 E. 1 S. 204). Die Rechtsmitteleingabe ist deshalb - dem Eventualantrag der Beschwerdeführer entsprechend - als Verwaltungsgerichtsbeschwerde entgegen zu nehmen. Soweit es in der vorliegenden Streitigkeit nicht um die Einhaltung der Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes geht, sondern um die Vereinbarkeit der Ausgestaltung oder Anwendung des (nicht harmonisierten)
kantonalen Steuerrechts mit Grundrechtsgarantien der Bundesverfassung, richtet sich die Kognition des Bundesgerichts nach den für die staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen (BGE 130 II 202 E. 3.1 S.206).

2.

Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) schreibt den Kantonen in Art. 7 Abs. 1 die Besteuerung des Eigenmietwerts ausdrücklich vor. Es setzt für dessen Bemessung jedoch keine weitergehenden Schranken als sie sich ohnehin aus dem allgemeinen verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgebot ergeben (BGE 124 I 145 E. 3 S. 152 ff.). Der Eigenmietwert für die kantonalen Steuern darf deshalb - anders als bei der direkten Bundessteuer, für welche ausschliesslich der objektive Marktwert massgebend ist (der sich jedoch innerhalb einer gewissen Bandbreite bewegen darf; vgl. BGE 123 II 9 E. 4b S. 14 f.) - tiefer angesetzt werden (BGE 116 Ia 321 E. 3g S. 325). Er soll aber (in jedem einzelnen Fall) den als verfassungsrechtliche Untergrenze betrachteten Wert von 60 Prozent der Marktmiete nicht unterschreiten, ansonsten die Gleichbehandlung von Wohneigentümern und Mietern nicht mehr gewährleistet ist (vgl. BGE 124 I 145 E. 4d u. 5a S. 156 f.). Der Eigentümer kann vom rohen Einkommen einen erheblichen Teil der Wohnkosten steuerlich zum Abzug bringen (Hypothekarzinsen, Aufwendungen für den Unterhalt, usw.). Dem Mieter ist ein vergleichbarer Abzug verwehrt,
obschon er für seine Wohnung einen Mietzins bezahlt und damit entsprechende Auslagen hat bzw. mitfinanziert.

Er würde deshalb bei ansonsten gleichen Einkünften und Abzügen mit einem höheren steuerbaren Einkommen veranlagt als der Wohnungseigentümer oder Eigenheimbesitzer (BGE 123 II 9 E. 3a S. 12).
3.
3.1 Das System der basel-landschaftlichen Eigenmietwertbesteuerung und insbesondere der Mietkostenabzug als solcher werden vorliegend von keiner Seite in Frage gestellt. Die Beschwerdeführer nehmen mit keinem Wort Bezug auf das Steuerharmonisierungsgesetz, sondern machen allein eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots von Art. 8 BV (vgl. BGE 123 I 1 E. 6a S. 7) sowie am Rande eine solche von Art. 127 Abs. 2 BV geltend: Die Vorinstanz habe zwar auf eine unzulässige Bevorzugung der Wohneigentümer gegenüber den Mietern geschlossen, weil der Vorteil, welcher den Eigentümern durch die tiefen Eigenmietwerte zukomme, mit einem Mietkostenabzug von lediglich 1'000 Franken pro Person nicht ausgeglichen werde. Trotzdem habe es das Kantonsgericht unterlassen, diese Ungleichbehandlung zu korrigieren, ohne dass es hierfür triftige Gründe gebe. Die Beschwerdeführer beanstanden also, dass sich die Vorinstanz mit einem sog. Appellentscheid begnügt hat, obwohl - ihrer Ansicht nach - die Voraussetzungen für einen Verzicht auf eine richterliche Korrektur der festgestellten Verfassungswidrigkeit (vgl. BGE 123 I 56 E. 3c S. 61 f.) nicht erfüllt seien. Sie sind der Auffassung, es wäre ohne weiteres möglich und geboten gewesen, den Mietkostenabzug in
den drei sie betreffenden Fällen auf ein rechtsgleiches Mass zu erhöhen; dem Gemeinwesen wäre dadurch kein unverhältnismässiger Nachteil entstanden.
3.2 Nun lässt aber das Steuerharmonisierungsgesetz keinen Raum mehr für einen Mietkostenabzug, weder für einen individuellen, sich am tatsächlich bezahlten Mietzins orientierenden (BGE 124 I 145 E. 3c S. 154) noch für den hier streitigen kostenunabhängigen Pauschalabzug; da es sich nicht um Sozialabzüge handelt, vermögen sie sich nicht auf den Vorbehalt in Art. 9 Abs. 4 StHG zu stützen (vgl. das zur Publikation in BGE bestimmte Urteil 2P.313/2003 vom 27. Mai 2005, E. 4.2). Die Beschwerdeführer können deshalb hier grundsätzlich keine Erhöhung des (bundesrechtswidrigen) Mietkostenabzugs verlangen. Es könnte sich einzig noch fragen, ob ihnen allenfalls ein Anspruch zukommt, im gleichen Umfang wie die Wohneigentümer gesetzwidrig begünstigt zu werden (sog. Gleichbehandlung im Unrecht; vgl. BGE 125 II 152 E. 5 S. 166; 122 II 446 E. 4a S. 451 f., mit Hinweisen). Wie es sich damit im Einzelnen verhält, kann aufgrund der folgenden Erwägungen indessen offen bleiben:
3.3
3.3.1 Es ist unbestritten, dass der den Beschwerdeführern gewährte Mietkostenabzug von 1'000 Franken pro Person den Vorschriften des kantonalen Steuergesetzes entspricht. Die Vorbringen der Beschwerdeführer laufen darauf hinaus, dass das Gesetz selber verfassungswidrig sei, indem es durch die zu knappe Bemessung des Abzugs die Mieter gegenüber den Wohneigentümern rechtsungleich behandle. Die Verfassungsmässigkeit eines Erlasses kann vorfrageweise auch bei dessen Anwendung im Einzelfall geprüft werden (sog. akzessorische Normenkontrolle). Diesfalls untersucht das Bundesgericht die beanstandete Norm jedoch nicht in allen möglichen Konstellationen auf ihre Verfassungsmässigkeit hin, sondern nur mit Blick auf die Verhältnisse des konkreten Falls. Erweist sich eine Rüge als begründet, hebt es den angefochtenen Entscheid, nicht aber auch die beanstandete Vorschrift als solche auf (BGE 128 I 102 E. 3 S. 105 f.; vgl. auch Walter Kälin, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2. Auflage, Bern 1994, S. 133). Es obliegt dabei dem Beschwerdeführer, darzulegen, dass sich die angefochtene Ordnung im zu beurteilenden Einzelfall tatsächlich verfassungswidrig auswirkt (vgl. Urteil 2P.224/1991 in: ASA 62 S. 633, E. 1b).
3.3.2 An sich dürfen die kantonalen Eigenmietwerte heute die verfassungsrechtliche Untergrenze von 60 Prozent des Marktmietwerts nicht mehr unterschreiten (vgl. das zur Publikation bestimmte Urteil 2P.313/2003 vom 27. Mai 2005, E. 4). Nach den Feststellungen des angefochtenen Entscheids liegen sie aber im Kanton Basel-Landschaft bloss bei durchschnittlich knapp 35 Prozent des Marktmietwerts und damit deutlich unter der Limite von 60 Prozent (vgl. Lit. C). Damit diese bundesrechtswidrige Situation nicht zu einer steuerlichen Benachteiligung der Mieter führt, sind ausgleichende Massnahmen geboten. Als solche dient vorliegend der (an sich unzulässige) Pauschalabzug für Mieter gemäss § 33 lit. d StG/BL, wobei er für die hier streitige Steuerperiode 1'000 Franken pro Person betrug. Ob ein Mietkostenabzug in dieser Höhe ausreicht, um in den konkret streitigen Fällen die Rechtsgleichheit zu verwirklichen, lässt sich nicht beurteilen: Weder aus der Beschwerdeschrift noch aus dem angefochtenen Entscheid ergibt sich etwas Näheres zu den persönlichen Verhältnissen der Beschwerdeführer; es ist einzig ersichtlich, dass diese offenbar alle in Zweipersonen-Haushalten leben, weshalb ihnen je ein Mietkostenabzug von 2'000 Franken pro Ehepaar
anstelle der von ihnen verlangten 5'000 Franken gewährt wurde. Dies allein reicht nicht aus, um zu beurteilen,

wie sich die beanstandete gesetzliche Ordnung auf die individuelle Situation der Beschwerdeführer auswirkt. Die verlangte inzidente Normenkontrolle setzt voraus, dass die wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse der Betroffenen in den vergleichsrelevanten Punkten bekannt sind. Für eine Prüfung, ob die Beschwerdeführer bei den Einkommenssteuern im Vergleich zu Wohnungseigentümern in ähnlicher Lage verfassungswidrig behandelt werden, müssten diese insbesondere ihre effektiven Mietkosten offen legen. Abhängig von der Höhe ihrer entsprechenden Aufwendungen kann ein allfällig gegenüber den Wohneigentümern bestehender, auszugleichender steuerlicher Nachteil grösser oder kleiner sein (vgl. Urteil 2P.168/1988, in: ASA 59 S. 733).
3.3.3 Die Beschwerdeführer verkennen, dass es im vorliegenden Zusammenhang nicht allein darauf ankommen kann, ob zwischen den Mietern und Wohneigentümern als Gruppen von Steuerpflichtigen eine gegen Art. 8 BV verstossende Ungleichbehandlung besteht. Es ist deshalb unerheblich, was sich zu dieser Frage aus dem angefochtenen Entscheid ergibt. Unbeachtlich ist im vorliegenden Zusammenhang auch, dass mit der Gesetzesänderung vom 22. Mai 2003 versucht wurde, die Gleichbehandlung der beiden Gruppen zu verbessern (vgl. das zur Publikation bestimmte Urteil 2P.313/2003 vom 27. Mai 2005). Hier steht einzig zur Diskussion, ob die individuelle Veranlagung der Beschwerdeführer vor Art. 8 BV stand hält. Mit Blick hierauf wären die Beschwerdeführer nach dem Gesagten gehalten gewesen, ihre persönliche steuerliche Situation darzutun und anhand der geltenden Normen und der Praxis aufzuzeigen, dass und inwiefern ein Wohnungseigentümer in einer mit ihnen vergleichbaren Lage steuerlich bevorteilt ist. Weil sich ihrer Beschwerdeschrift - und auch dem angefochtenen Entscheid - hierzu nichts entnehmen lässt, besteht für eine richterliche Korrektur des pauschalen Mietkostenabzugs keine Handhabe. Der geltend gemachte individuelle Nachteil der
Beschwerdeführer lässt sich unter diesen Umständen nämlich zum Vornherein nicht beziffern.
3.3.4 Nach dem Gesagten ist nicht erstellt, dass die Beschwerdeführer gegenüber Wohneigentümern in gleichen finanziellen Verhältnissen steuerlich benachteiligt werden. Ist nun keine rechtsungleiche Behandlung dargetan, so ist einem allfälligen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht zum Vornherein die Grundlage entzogen.
4.
Mithin erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens werden die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt (Art. 156 Abs. 1 und Abs. 7 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Parteientschädigung ist keine auszurichten (vgl. Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Rechtsmitteleingabe wird als Verwaltungsgerichtsbeschwerde entgegen genommen.
2.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.
4.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung und dem Steuer- und Enteignungsgericht (Abteilung Steuergericht) sowie dem Kantonsgericht (Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht) Basel-Landschaft und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 1. Juli 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: