[AZA 0/2]
2P.36/1999/bol

II. OEFFENTLICHRECHTLICHE ABTEILUNG
****

Sitzung vom 3. November 2000

Es wirken mit: Bundesrichter Wurzburger, Präsident der II. öffentlichrechtlichen Abteilung, Betschart, Hungerbühler, Müller, Bundesrichterin Yersin und Gerichtsschreiber Matter.

———

In Sachen

Hauseigentümerverband der Region Olten, Martin-Disteli-Strasse 26, Olten,
K._____,
Beschwerdeführer, beide vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Arthur Haefliger, Froburgstrasse 4, Postfach, Olten,

gegen

RegierungsratdesKantons S o l o t h u r n,

betreffend
Art. 4 aBV (Art. 9 Abs. 1bis der Steuerverordnung Nr. 15 vom 28. September/15. Dezember 1998; Festsetzung der Eigenmietwerte, Gebot der rechtsgleichen Behandlung), hat sich ergeben:

A.- Mit Regierungsratsbeschluss vom 28. September 1998 wurde unter anderem folgende Änderung der solothurnischen Steuerverordnung Nr. 15 betreffend Bemessung des Mietwertes der eigenen Wohnung (Eigenmietwertverordnung) vom 28. Januar 1986 festgelegt:

"§ 9:
Als Absatz 1bis wird eingefügt:
Beträgt der nach den §§ 1, 5 und 8 ermittelte Mietwert weniger als 60% des Betrages, der für die Miete einer gleichartigen Wohnung aufgewendet werden müsste (Wohnwert), setzt die Veranlagungsbehörde den Mietwert auf 60% des Wohnwertes fest. Beträgt der nach den §§ 1, 5 und 8 ermittelte Mietwert mehr als 90% des Wohnwertes, setzt die Veranlagungsbehörde den Mietwert auf 90% des Wohnwertes fest. "

Der gegen diese Änderung erhobene Einspruch wurde vom Kantonsrat des Kantons Solothurn am 15. Dezember 1998 abgewiesen. Sie wurde daraufhin im Amtsblatt vom 19. Dezember 1998 publiziert.

B.- Mit Eingabe vom 27. Januar 1999 haben der Hauseigentümerverband der Region Olten und K._____ staatsrechtliche Beschwerde gegen den neu eingefügten § 9 Abs. 1bis der Verordnung erhoben. Sie beantragen, diese Bestimmung sei wegen Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes von Art. 4 aBV aufzuheben.

Der Regierungsrat schliesst auf Abweisung der Beschwerde.

Die Parteien haben in der Replik bzw. der Duplik an ihren Rechtsbegehren festgehalten.
C.- Mit Verfügung des Präsidenten der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 15. Februar 1999 wurde ein Gesuch der Beschwerdeführer um Gewährung der aufschiebenden Wirkung abgewiesen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- a) Das solothurnische Gesetz vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; StG) stellt in § 28 die Grundsätze auf, nach denen der Mietwert der eigenen Wohnung zu bemessen ist. Die unter anderem auf dieser Regelungsgrundlage vom Regierungsrat erlassene Eigenmietwertverordnung hat, wie aus dem Inhalt der Vorschriften ohne weiteres hervorgeht, nicht bloss den Charakter einer verwaltungsinternen Weisung an die Steuerbehörden, sondern entfaltet auch unmittelbare Rechtswirkungen für den Steuerpflichtigen. Der angefochtene Beschluss über die Änderung dieser Verordnung stellt damit einen kantonalen Hoheitsakt (Erlass) im Sinne von Art. 84 Abs. 1 OG dar, der als solcher Anfechtungsgegenstand einer staatsrechtlichen Beschwerde bilden kann (ASA 64 662 E. 1a S. 665).

b) Zur staatsrechtlichen Beschwerde gegen einen kantonalen Erlass ist legitimiert, wer durch die angefochtenen Bestimmungen unmittelbar oder virtuell in seinen rechtlich geschützten Interessen betroffen ist (BGE 119 Ia 197 E. 1c S. 200 f.; ASA 64 662 E. 1c S. 666, mit weiteren Hinweisen). Diese Voraussetzungen erfüllt K._____ als im Kanton Solothurn wohnhafter und steuerpflichtiger Hauseigentümer. Beschwerdeberechtigt ist aber auch der Hauseigentümerverband der Region Olten: Er ist als juristische Person konstituiert und bezweckt nach seinen Statuten die Wahrung der durch die angerufenen verfassungsmässigen Rechte geschützten Interessen seiner Mitglieder, die zumindest zu einem grossen Teil selbst grundsätzlich zur Beschwerde legitimiert wären (vgl. die oben genannten Hinweise).

2.- a) Die Beschwerdeführer erblicken im neu eingefügten § 9 Abs. 1bis Eigenmietwertverordnung einen Verstoss gegen das in Art. 4 aBV verankerte Rechtsgleichheitsgebot. Sie wenden sich dagegen, dass gewisse Eigentümer nur 60% des Marktmietwertes, andere hingegen 90%, d.h. das anderthalbfache, zahlen sollen. Sie machen geltend, wenn die Gemeinde-, die Kantons- und die Bundessteuer zusammengezählt würden, so führe dies dazu, dass die einen Eigentümer mehrere tausend Franken mehr Steuern bezahlen müssten als andere, obwohl sich beide in völlig vergleichbaren Situationen befänden.

b) Die Rechtsgleichheit wird auf dem Gebiet der Steuern konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. neuerdings explizit Art. 127 Abs. 2 BV); danach sind Steuerpflichtige in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gleich zu besteuern (BGE 122 I 101 E. 2b/aa S. 103; 124 I 145 E. 4a S. 154, 159 E. 2c S. 163 f., 193 E. 3a S. 194 f., je mit Hinweisen). Der Gesetzgeber hat aber auch im Abgaberecht innert der Schranken der Verfassung weitgehende Gestaltungsfreiheit. Die Rechtsgleichheit ist nicht schon verletzt, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten wirtschaftlichen, juristischen oder finanzwissenschaftlichen System folgen (BGE 116 Ia 321 E. 3f S. 324). Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt auch im horizontalen Verhältnis nicht eine absolut gleiche Besteuerung bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, da auch hier die Vergleichbarkeit beschränkt ist. Der Verfassungsrichter muss sich daher bei der Überprüfung der unvermeidlich nicht vollkommenen gesetzlichen Regelung eine gewisse Zurückhaltung auferlegen,
läuft er doch stets Gefahr, neue Ungleichheiten zu schaffen, wenn er im Hinblick auf zwei Kategorien von Steuerpflichtigen Gleichheit erzielen will (BGE 120 Ia 329 E. 3 S. 333 f.; 122 I 101 E. 5a S. 108). Hinzu kommt, dass im Interesse der Praktikabilität eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts unausweichlich und deshalb auch zulässig ist (BGE 112 Ia 240 E. 4b S. 244; 124 I 193 E. 3e S. 197). Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (BGE 126 I 76 E. 2a S. 78 f.; 124 I 193 E. 3e S. 197; Urteil des Bundesgerichts vom 23. Dezember 1998 i.S. K., E. 3c).

c) Die hier angefochtene Vorschrift ist im Gesamtzusammenhang der Besteuerung des Eigenmietwertes im Kanton Solothurn zu sehen. Diese erfolgt allgemein in dem Sinne pauschal, dass ihr ein Prozentsatz des grundsätzlich fixen Katasterwertes zugrunde gelegt wird. Darüber hinaus bestimmt § 28 Abs. 1 StG, dass die Eigenmietwerte nur in grösseren Zeitabständen anzupassen sind.

Die bundesgerichtliche Rechtsprechung anerkennt, dass es ausgeschlossen ist, den Eigenmietwert in jedem Einzelfall auf einen genau bestimmten Prozentsatz des Marktmietwertes festzulegen (vgl. BGE 125 I 65 E.

3c S. 68, mit Hinweisen). Gewisse Pauschalierungen sind namentlich in Anbetracht dessen unumgänglich, dass die Steuerveranlagungen ein Massenverfahren darstellen, bei dem praktikabilitäts- und veranlagungsökonomischen Aspekten ebenfalls Rechnung zu tragen ist. Insofern werden schematische Lösungen zur Verfahrensvereinfachung zugelassen, auch wenn damit notgedrungen die Eigenheiten des Einzelfalls vernachlässigt werden und dadurch die rechtsgleiche Behandlung nicht restlos gewährleistet ist. Somit ist es auch zulässig, das Verhältnis des Eigenmietwertes zum Marktmietwert innerhalb einer gewissen Streubreite anzulegen. Solche Pauschalierungen sind gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur dann verfassungswidrig, wenn die Anwendung eines Erlasses zwangsläufig in einer erheblichen Zahl von Fällen zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung bestimmter Steuerpflichtiger führt oder systematisch bestimmte Gruppen in verfassungswidriger Weise benachteiligt (BGE 125 I 65 E. 3c S. 68).

Das im Kanton Solothurn angewandte Verfahren führt nun aber zu grossen Streubreiten, kann doch der auf Grund der Katasterschätzung pauschal festgelegte Wert zwischen 20% und 200% des Wohn- bzw. Marktmietwertes betragen, was zu Korrekturen führen muss. Als erste Einschränkung des genannten Streubereichs lässt der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit es nicht zu, dass der Eigenmietwert den Marktmietwert übertrifft oder - mit anderen Worten - zu mehr als 100% des Wohnwertes berechnet wird. Die allgemeine obere Eingrenzung der Streubreite wird im Kanton Solothurn noch zusätzlich durch § 28 Abs. 2 StG gesenkt, der verlangt, dass die Eigenmietwerte "massvoll" festzulegen seien. Diesen Begriff hat der neu eingefügte § 9 Abs. 1bis Eigenmietwertverordnung in dem Sinne konkretisiert, dass der Wert 90% der Marktmiete nicht übersteigen darf. Hinsichtlich der zulässigen Tiefstwerte sind der Streubreite direkt durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung Grenzen gesetzt: Sie hat aus dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung zwischen Mietern und Eigentümern abgeleitet, dass der steuerbare Eigenmietwert wohl zulässigerweise tiefer festgesetzt werden kann als der Marktmietwert, wobei aber 60% des effektiven
Marktwertes in jedem Fall die untere Grenze dessen bildet, was mit Art. 4 aBV noch vereinbar ist (BGE 124 I 145 E. 4d S. 156, 193 E. 3b S. 195).
Das Bundesgericht hat sich schon im Jahre 1995 mit der Eigenmietwert-Situation des Kantons Solothurn auseinander setzen müssen (vgl. ASA 64 662). Obwohl die Eigenmietwerte auf den 1. Januar 1993 generell um 15% erhöht worden waren, betrugen sie im Durchschnitt lediglich 54,25% des Wohnwertes bei den Einfamilienhäusern und 58,26% bei den Eigentumswohnungen. Das Bundesgericht hat derart niedrige Eigenmietwerte als - für sich alleine betrachtet - möglicherweise nicht mehr mit dem Rechtsgleichheitsgebot vereinbar, auf Grund besonderer Umstände jedoch noch als zulässig eingestuft, namentlich deswegen, weil die zuständigen kantonalen Behörden in letzter Zeit erhebliche Anstrengungen zur Erhöhung der Eigenmietwerte unternommen hatten.

d) Seit diesem Bundesgerichtsentscheid ist die Totalrevision der Verordnung vom 1. September 1953 über die Katasterschätzung in die Wege geleitet worden. Ein neuer und stark verbesserter Katasterwert bzw. der daraus abgeleitete Steuerwert hätte wiederum die Grundlage für die Berechnung der Eigenmietwerte bilden sollen. Nach einem von den Hauseigentümerverbänden angestrengten Referendum wurde die Verordnung jedoch in der Volksabstimmung vom 23. November 1997 verworfen.

Gemäss einer im Herbst 1998 durchgeführten Erhebung betrugen die Eigenmietwerte im Schnitt 57% des Wohnwertes bei den Einfamilienhäusern und 58,8% bei den Eigentumswohnungen. Diese gegenüber 1993 leicht erhöhten Vergleichswerte waren darauf zurückzuführen, dass der Markt der Mietzinse eine leichte Senkung erfahren hatte. Da diese Durchschnittszahlen immer noch unter der vom Bundesgericht geforderten 60%-Schwelle lagen, beschloss der Regierungsrat am 28. September 1998, die Eigenmietwerte generell um 10% zu erhöhen; nach dieser Anhebung betrugen sie durchschnittlich 62,7% des Wohnwertes bei den Einfamilienhäusern, 64,7% bei den Eigentumswohnungen. Diese allgemeine Erhöhung änderte aber an der grossen Streubreite der Mietwerte nichts; vielmehr wurde dieses Problem noch akzentuiert.

Gleichzeitig erfolgte deshalb die Einfügung von § 9 Abs. 1bis Eigenmietwertverordnung. Mit dieser Bestimmung soll auf Verordnungsstufe eine rechtliche Grundlage geschaffen werden, mit der die Veranlagungsbehörden im Einzelfall den in Prozenten der Katasterschätzung berechneten Wert auf die vom Bundesgericht geforderte Untergrenze anheben können; andererseits ist bezweckt, mit der oberen Begrenzung Überbesteue-

rungen zu vermeiden. Die angefochtene Bestimmung dient somit einzig dazu, die mit der Weitergeltung der Pauschalbewertungen auf Grund der Katasterschätzung nicht auszuschliessende Streubreite mit den bundesgerichtlichen bzw. den kantonalgesetzlichen Vorgaben in Einklang zu bringen und die weiterhin unumgänglichen "Ausreisser" in den Rahmen der noch tolerierbaren Streubreite zurückzuführen.

e) Die in § 9 Abs. 1bis Eigenmietwertverordnung festgesetzte Reststreubreite von 30% wird von den Beschwerdeführern als Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot eingestuft.

Es trifft zu, dass die angefochtene Bestimmung in mindestens zweifacher Hinsicht problematisch ist. Einerseits kann gegen sie eingewendet werden, dass mit dieser Regelung eine nicht geringfügige Ungleichbehandlung zwischen Wohneigentümern explizit hingenommen, ja sogar durch den Verordnungsgeber angeordnet wird. Andererseits kann sich die Frage stellen, ob § 9 Abs. 1bis Eigenmietwertverordnung nicht an einem inneren Widerspruch leidet: Indem die Vorschrift auf 60 (bzw. 90) % des Wohnwerts abstellt, wird angedeutet, dass es sich bei diesem Wohnwert um eine in jedem Einzelfall klar und objektiv bestimmbare Grösse handle; wenn dem so wäre, müsste aber als zumindest zweifelhaft erscheinen, ob überhaupt noch irgendeine Streubreite toleriert werden kann.

Dazu ist jedoch festzuhalten, dass eine aktuelle marktmässige Festlegung jedes einzelnen Wohnwertes mit der im Kanton Solothurn grundsätzlich anwendbaren Pauschalmethode gerade nicht möglich ist. Eine wirkliche Berücksichtigung der aktuellen Marktsituation ist nur in dem Masse zu gewährleisten, als von der gängigen Schematisierung eben Abstand genommen und zu einer auf die einzelnen Liegenschaften bezogene Individualbewertung übergegangen wird.

Im Sinne einer noch umfassenderen Ausrichtung auf die aktuellen Marktbedingungen wäre es zwar durchaus denkbar, die vom Verordnungsgeber vorgesehene 30%-ige Reststreubreite weiter einzuschränken, z.B. so, dass die Mindestschwelle auf 70% und der noch hinnehmbare Höchstsatz auf 80% des marktmässigen Wohnwertes festgelegt würden. Dies würde aber zwangsläufig zu einer ganz beträchtlichen Anhäufung zusätzlicher Einzelbewertungen führen, was einerseits mit einem entsprechend grossen Mehraufwand der Steuerbehörden verbunden wäre. Andererseits wäre zu bedenken, dass diese individuelle Methode ebenfalls bei weitem nicht immer präzise Ergebnisse zu gewährleisten vermag: Namentlich für Einfamilienhäuser besteht kein eigentlicher Mietmarkt, auch sind die einzelnen Objekte nur schlecht miteinander vergleichbar. Allein schon auf Grund der Toleranzen bei der Schätzung des Marktmietwertes ist diesbezüglich mit beachtlichen Abweichungen zu rechnen, wobei eine gesamte prozentuale Streubreite zwischen Tiefst- und Höchstbelastungen von 30% keineswegs ausgeschlossen werden kann.

Ebenso wäre denkbar, die Zulässigkeit jeglicher Streubreite überhaupt auszuschliessen und alle Einzelobjekte gemäss einem verbindlichen Einheitssatz von z.B. 75% des marktmässigen Wohnwertes einzuschätzen. In diesem Fall wäre es unumgänglich, von der gängigen solothurnischen Methode der pauschalen Katasterbewertung gänzlich abzuweichen und in jedem Einzelfall eine Individualbemessung vorzunehmen. Umso gewichtiger würden demzufolge die schon gegen eine Einschränkung der Streubreite gemachten Einwendungen, nämlich der grosse Mehraufwand für die Behörden und der auch hier beträchtliche Streubereich.

Auf jeden Fall wäre schliesslich zu beachten, dass mit der Streichung von § 9 Abs. 1bis Eigenmietwertverordnung die beanstandete Rechtsungleichheit noch vergrössert würde, da die Pauschalmethode als solche nicht angefochten wird, so dass einzig die Korrekturmöglichkeit dahinfallen würde (vgl. BGE 110 Ia 7 E. 6 S. 26, mit Hinweisen).

f) Gesamthaft ist somit Folgendes festzuhalten: Das solothurnische System der grundsätzlichen Ausrichtung der Eigenmietwertsbemessung auf eine nur in grösseren Zeitabständen durchzuführende pauschale Katasterschätzung ist klarerweise unbefriedigend. Der Kanton ist sich der bedeutenden Mängel seines Systems jedoch schon seit längerem bewusst und hat dessen grundlegende Neuregelung angestrebt, welche aber vom Volk verworfen worden ist. Danach ist im Sinne einer pragmatischen Behelfslösung die hier angefochtene Bestimmung des § 9 Abs. 1bis Eigenmietwertverordnung erlassen worden, die die besagten Systemmängel nicht vollständig

zu beseitigen, indessen beträchtlich einzuschränken vermag. Trotzdem ist die vom Verordnungsgeber hingenommene Reststreubreite ihrerseits noch mit einer nicht gering zu schätzenden Ungleichbehandlung verbunden, namentlich zwischen Tiefst- und Höchstwerten. Sie kann indessen als gerade noch verfassungsmässig eingestuft werden, insbesondere deshalb, weil der Übergang zu einer strikt einzelobjektbezogenen Individualschätzung mit einem grossen administrativen Mehraufwand, aber auch mit einem beträchtlichen Streubereich belastet wäre. Es rechtfertigt sich indessen nicht, eine individuelle, in jeder Periode erneuerte
Schätzung von Verfassungs wegen vorzuschreiben, solange die mit einer undifferenzierten Anwendung der Pauschalmethode verbundenen Ungleichbehandlungen durch gezielte und verwaltungsökonome Korrekturmassnahmen auf ein Ausmass reduziert werden können, das in den Bereich derjenigen Streubreiten fällt, die sich selbst beim Abstellen auf individuelle und aktuelle Schätzungsmethoden nicht vermeiden lassen.

3.- Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die unterliegenden Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 in Verb. mit Art. 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.- Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen.

2.- Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000. – wird den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

3.- Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern und dem Regierungsrat des Kantons Solothurn schriftlich mitgeteilt.

———————

Lausanne, 3. November 2000

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des SCHWEIZERISCHEN BUNDESGERICHTS
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: