Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 519/2015

Urteil vom 12. Januar 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd, Stadelmann, Haag,
nebenamtlicher Bundesrichter Benz,
Gerichtsschreiber Fellmann.

Verfahrensbeteiligte
1. A._____,
2. Mieterinnen- und Mieterverband Baselland
und Dorneck-Thierstein,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Advokatin Doris Vollenweider,

gegen

1. Landrat des Kantons Basel-Landschaft,
2. Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft.

Gegenstand
§ 27ter Abs. 5 des Steuergesetzes des Kantons Basel-Landschaft; Eigenmietwert,

Beschwerde gegen den Beschluss des Landrats des Kantons Basel-Landschaft vom 26. März 2015.

Sachverhalt:

A.
Der Landrat des Kantons Basel-Landschaft beschloss am 26. März 2015 verschiedene Änderungen des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331). Dabei passte er gestützt auf eine in § 27 ter Abs. 8 StG vorgesehene Analyse der Marktverhältnisse gewisse Bestimmungen zur Besteuerung des Eigenmietwerts an. Unter anderem wurden die Umrechnungssätze zur Kalkulierung des Eigenmietwerts reduziert (§ 27 ter Abs. 5 StG).
Der Beschluss über die Änderung des Steuergesetzes wurde im kantonalen Amtsblatt Nr. 14 vom 2. April 2015 publiziert. Mit Verfügung vom 29. Mai 2015 stellte die Landeskanzlei des Kantons Basel-Landschaft den unbenutzten Ablauf der Referendumsfrist fest und erklärte den Landratsbeschluss vom 26. März 2015 betreffend Änderung des Steuergesetzes gestützt auf § 63 Abs. 1 des Gesetzes vom 7. September 1981 über die politischen Rechte (SGS 120) für rechtskräftig. Die Verfügung der Landeskanzlei wurde im Amtsblatt Nr. 23 vom 4. Juni 2015 publiziert.

B.
Mit gemeinsamer Eingabe vom 24. Juni 2015 erheben A._____ sowie der Mieterinnen- und Mieterverband Baselland und Dorneck-Thierstein Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Sie beanstanden namentlich eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots (Art. 8 Abs. 1 BV) und ver-

langen die Aufhebung der "am 26. März 2015 beschlossenen Änderung von § 27 ter Abs. 5 des Steuer- und Finanzgesetzes". Aus der Begründung ihres Rechtsmittels ergibt sich trotz der falschen Bezeichnung des angefochtenen Erlasses eindeutig, dass damit die entsprechende Änderung des Steuergesetzes gemeint ist.
Der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft beantragt die Abweisung der Beschwerde. Mit Replik vom 30. Oktober 2015 und Duplik vom 24. November 2015 halten die Verfahrensbeteiligten an ihren Standpunkten fest.

C.
Das Bundesgericht hat die Angelegenheit am 12. Januar 2017 öffentlich beraten.

Erwägungen:

1.
Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 141 II 113 E. 1 S. 116).

1.1. Angefochten ist ein kantonaler Erlass, gegen den die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig ist (Art. 82 lit. b BGG; BGE 138 I 435 E. 1.2 S. 440). Da die umstrittene Gesetzesänderung im Kanton Basel-Landschaft keiner abstrakten Normenkontrolle unterliegt (vgl. § 27 Abs. 2 lit. b des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]; Urteil 2C 62/2008 vom 25. September 2009 E. 1.2), kann gegen die Bestimmung unmittelbar Beschwerde beim Bundesgericht erhoben werden (Art. 87 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 99 E. 1.1 S. 103 f. mit Hinweisen).

1.2. Zur Anfechtung eines kantonalen Erlasses ist nach Art. 89 Abs. 1 lit. b und lit. c BGG legitimiert, wer durch den Erlass besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat. Keine Bedeutung kommt im vorliegenden Fall lit. a der genannten Bestimmung zu, da die Beschwerde gegen den Erlass gestützt auf Art. 87 Abs. 1 BGG ohne vorgängiges kantonales Verfahren direkt an das Bundesgericht erfolgen kann (vgl. E. 1.1 hiervor).

1.2.1. Im Verfahren der abstrakten Normenkontrolle ist nach Art. 89 Abs. 1 lit. b BGG vom angefochtenen Erlass besonders berührt, wen die angefochtene Bestimmung unmittelbar oder zumindest virtuell betrifft. Virtuelle Betroffenheit setzt voraus, dass die beschwerdeführende Person von der angefochtenen Regelung mit einer minimalen Wahrscheinlichkeit früher oder später einmal unmittelbar betroffen sein wird (vgl. BGE 142 V 395 E. 2 S. 397; 141 I 78 E. 3.1 S. 81; 136 I 17 E. 2.1 S. 21). Das schutzwürdige Interesse nach Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG kann rechtlicher oder tatsächlicher Natur sein (vgl. BGE 141 I 78 E. 3.1 S. 81; 133 I 286 E. 2.2 S. 289 f.).

1.2.2. Richtet sich die Beschwerde gegen einen kantonalen Steuererlass, so sind grundsätzlich die im betreffenden Kanton unbeschränkt steuerpflichtigen Personen zur Beschwerde legitimiert (vgl. BGE 141 I 78 E. 3.1 S. 81; 130 I 274 E. 1.2 S. 176 f.; Urteil 2C 62/2008 vom 25. September 2008 E. 2.1). Betrifft das Rechtsmittel den Steuertarif, sind steuerpflichtige Personen zur Rüge einer Missachtung verfassungsrechtlicher Grundsätze auch dann befugt, wenn sich ein Vorteil, der anderen Steuerpflichtigen gewährt wird, nicht unmittelbar zu ihrem eigenen Nachteil auswirkt. Grund dafür ist, dass ein Steuertarif ein unteilbares Ganzes bildet und insgesamt verfassungskonform ausgestaltet sein muss (vgl. BGE 141 I 78 E. 3.1 S. 81; 133 I 206 E. 2 S. 210 ff.; Urteil 2C 62/2008 vom 25. September 2008 E. 2.1). Dasselbe gilt, wenn Gegenstand der Beschwerde wie im vorliegenden Fall nicht der Steuertarif als solcher ist, sondern eine Bestimmung, die den steuerbaren Anteil gewisser Einkunftsarten festlegt und die den Empfänger solcher Einkünfte im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen in unzulässiger Weise begünstigen kann (vgl. so im Ergebnis BGE 124 I 145 E. 1c S. 148 f.; Urteile 2P.313/2003 vom 27. Mai 2005 E. 1.3 [nicht publ. in: BGE 131 I
377]; 2P.120/2001 vom 10. Juli 2002 E. 1.3 [nicht publ. in: BGE 128 I 240]).

1.2.3. Der Beschwerdeführer 1 hat seinen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Basel-Landschaft. Von der angefochtenen Bestimmung zur Festlegung des steuerbaren Eigenmietwerts ist er als Mieter nicht direkt be-

troffen. Nach den in E. 1.2.2 dargelegten Grundsätzen ist er jedoch im Sinne von Art. 89 Abs. 1 lit. b und lit. c BGG dazu legitimiert, im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle eine unzulässige Begünstigung von Eigentümern selbstbewohnter Liegenschaften geltend zu machen. Dasselbe gilt für den Beschwerdeführer 2, der als juristische Person konstituiert ist (Art. 60 Abs. 1 ZGB) und nach seinen Statuten die Wahrung der Interessen seiner Mitglieder bezweckt, die in grosser Zahl ihrerseits wie der Beschwerdeführer 1 selbständig zur Beschwerde an das Bundesgericht befugt wären (vgl. BGE 142 II 80 E. 1.4.2 S. 84 mit Hinweisen).

1.3. Die Beschwerde gegen einen Erlass ist innert 30 Tagen nach der gemäss dem kantonalen Recht massgebenden Veröffentlichung beim Bundesgericht einzureichen (Art. 101 BGG). Den Fristenlauf löst nicht die Publikation des Erlasses aus, sondern erst die Feststellung, dass dieser - z.B. nach unbenützter Referendumsfrist oder Annahme in einer Volksabstimmung - zustandegekommen ist und damit auf einen zugleich bestimmten oder noch zu bestimmenden Termin in Kraft treten kann (vgl. BGE 138 I 435 E. 1.5.1 S. 444; 135 I 28 E. 3.3.1 S. 33 f.; Urteil 2C 1194/2013 vom 30. März 2015 E. 2.2 [nicht publ. in: BGE 141 I 78]). Die Verfügung der Landeskanzlei, mit welcher sie den Landratsbeschluss betreffend Änderung des Steuergesetzes für rechtskräftig erklärte, wurde im Amtsblatt vom 4. Juni 2015 publiziert. Die am 24. Juni 2015 eingereichte Beschwerde erfolgte damit rechtzeitig.

1.4. Schliesslich entspricht die Eingabe den gesetzlichen Formvorschriften und enthält sie im Hinblick auf die gestellten Rechtsbegehren eine rechtsgenügliche Begründung, sodass auf die Beschwerde einzutreten ist (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG).

2.

2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG beanstandet werden, wobei das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen anwendet (Art. 106 Abs. 1 BGG). Unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG) behandelt das Bundesgericht jedoch nur die geltend gemachten Rügen, sofern ein rechtlicher Mangel nicht geradezu offensichtlich ist (vgl. BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f.; Urteil 2C 8/2016 vom 17. Oktober 2016 E. 2.1 [zur Publikation vorgesehen]). Die Verletzung von Grundrechten und von (nicht harmonisiertem) kantonalem Recht untersucht das Bundesgericht in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und detailliert begründet worden ist (qualifizierte Rügepflicht gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 140 II 141 E. 1.1 S. 144 f.; 136 II 304 E. 2.5 S. 314). Zu den Grundrechten in diesem Sinne zählen neben den in Art. 7-34 BV verankerten Ansprüchen die weiteren verfassungsmässigen Rechte der Bundesverfassung, im Steuerrecht insbesondere Art. 127 BV (BGE 140 I 176 E. 5.2 S. 180; 133 I 206 E. 6.2 S. 216 f.; Urteile 2C 8/2016 vom 17. Oktober 2016 E. 2.1 [zur Publikation vorgesehen]).

2.2. Steht die Verfassungsmässigkeit eines Erlasses in Frage, so ist im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle massgebend, ob der betreffenden Norm nach anerkannten Auslegungsregeln ein Sinn beigemessen werden kann, der sie mit den angerufenen Verfassungsgarantien vereinbar erscheinen lässt. Das Bundesgericht hebt eine kantonale Norm nur auf, wenn sie sich jeder verfassungskonformen Auslegung entzieht, nicht jedoch, wenn sie einer solchen in vertretbarer Weise zugänglich ist (vgl. BGE 140 I 2 E. 4 S. 14; 137 I 31 E. 2 S. 39 f.; 124 I 145 E. 1g S. 150 f.). Bei der abstrakten Normenkontrolle mitzuberücksichtigen bleiben die Schwere eines allfälligen Grundrechtseingriffs, die konkreten Umstände bei der Anwendung der angefochtenen Norm, die Möglichkeit eines hinreichenden verfassungsrechtlichen Schutzes im konkreten Anwendungsfall sowie allfällige Auswirkungen auf die Rechtssicherheit (vgl. BGE 140 I 2 E. 4 S. 14; 137 I 31 E. 2 S. 39 f.). Zudem ist die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung nicht nur abstrakt zu untersuchen; die Wahrscheinlichkeit einer verfassungstreuen Anwendung der angefochtenen Norm ist in die Beurteilung mit einzubeziehen (vgl. BGE 138 I 331 E. 7.4.3.2 und nicht publ. E. 4; 130 I 26 E. 2.1 S. 31 f.; 125
I 65 E. 3b S. 67 f.; Urteil 2C 1076/2012 vom 27. März 2014 E. 2.4 [nicht publiziert in: BGE 140 I 176]). Der blosse Umstand, dass die Anwendung der angefochtenen Norm in besonders gelagerten Einzelfällen zu einem verfassungswidrigen Ergebnis führen könnte, rechtfertigt für sich alleine im Verfahren der abstrakten Normenkontrolle indes noch kein höchstrichterliches Eingreifen (vgl. BGE 142 I 99 E. 4.3.5 S. 118; 140 I 353 E. 3 S. 358; 125 I 65 E. 3b S. 67 f.).

2.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Ist gegen kantonale Erlasse wie vorliegend unmittelbar die Beschwerde an das Bundesgericht zulässig (vgl. E. 1.1 hiervor), stellt den massgeblichen Sachverhalt hingegen das Bundesgericht fest. In diesem Fall richtet sich das Beweisverfahren nach Art. 55 f. BGG und den dort genannten Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess (Bundeszivilprozessordnung, BZP; SR 273); dabei gilt namentlich der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 40 BZP).

3.

3.1. Mit ihrem Rechtsmittel wenden sich die Beschwerdeführer gegen die Änderung von § 27 ter Abs. 5 StG. Diese Bestimmung dient der Berechnung des Eigenmietwerts, welcher der Einkommenssteuer unterliegt (§ 23 Abs. 2 und § 24 Abs. 1 lit. d StG). Die Besteuerung des Eigenmietwerts ist den Kantonen von Bundesrechts wegen vorgeschrieben (vgl. Art. 2 Abs. 1 lit. a und Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]).

3.2. Hintergrund der Eigenmietwertbesteuerung ist die Beachtung der Steuergerechtigkeit, wie sie Art. 8 Abs. 1 BV und Art. 127 Abs. 2 BV verlangen. Nach der in der Schweiz geltenden Ordnung können Eigentümer einer selbstbewohnten Immobilie einen erheblichen Teil der Wohnkosten steuerlich zum Abzug bringen (Hypothekarzinsen, Unterhaltskosten, etc.). Ein solcher Abzug von Wohnkosten ist den Mietern verwehrt. Dennoch haben diese letztlich unerlässliche Auslagen für die Wohnungsmiete (vgl. BGE 131 I 377 E. 2.1 S. 380 f.; 123 II 9 E. 3 S. 11 ff.; 112 Ia 240 E. 3c S. 243 ff.). Ohne die Besteuerung des Eigenmietwerts würden Mieter bei ansonsten gleichen Einkünften und Abzügen mit einem höheren steuerbaren Einkommen veranlagt als Eigentümer einer selbstbewohnten Immobilie (vgl. BGE 131 I 377 E. 2.1 S. 380 f.). Die vollständige und undifferenzierte Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung ohne ausgleichende Massnahmen würde die Wohneigentümer daher gegenüber anderen Steuerpflichtigen mit gleicher finanzieller Leistungsfähigkeit in einer Weise begünstigen, die vor Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV nicht standhält (vgl. BGE 131 I 377 E. 2.1 S. 380 f.; 124 I 145 E. 4a S. 154 f.; 123 II 9 E. 3 S. 11 ff.).

3.3. Nach dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) und dem daraus abgeleiteten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV; vgl. dazu BGE 133 I 206 E. 6 S. 215 f.) hat der Eigenmietwert grundsätzlich dem Marktmietwert zu entsprechen (vgl. BGE 132 I 157 E. 4.4 S. 164; 125 I 65 E. 3c S. 68; REICH/WEIDMANN, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Steuerharmonisierungsgesetz, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, N. 43 zu Art. 7 StHG). Bis zu einem gewissen Mass ist es gleichwohl zulässig, dass der steuerbare Eigenmietwert tiefer zu stehen kommt als der Marktmietwert. Begründet wird dies unter anderem mit der geringeren Disponibilität in der Nutzung des Eigentums sowie mit dem zulässigen Anliegen, die Selbstvorsorge durch Eigentumsbildung fiskalisch zu fördern (vgl. BGE 132 I 157 E. 4.5 S. 164; 125 I 65 E. 3c S. 68; 124 I 145 E. 4a S. 154). Die Frage, wie weit der Eigenmietwert unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte vom Marktmietwert abweichen darf, war anlässlich der Beurteilung zweier Beschwerden (2P.311/1997 [publ. in: BGE 124 I 145]und 1P.40/1997) Gegenstand eines in analoger Anwendung von Art. 16 des damals geltenden Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (Bundesrechtspflegegesetz, OG; BS 3 531) zu Koordinationszwecken durchgeführten Meinungsaustausches zwischen den Mitgliedern der beiden öffentlich-rechtlichen Abteilungen des Bundesgerichts. Die Mehrheit der beiden öffentlich-rechtlichen Abteilungen gelangte dabei zum Schluss, dass 60% des Marktmietwerts die untere Grenze dessen bildet, was mit dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung nach Art. 8 Abs. 1 BV noch zu vereinbaren ist. Dabei handelt es sich um eine Untergrenze, die sich aus der Verfassung ergibt und auch im Einzelfall nicht unterschritten werden darf (vgl. Urteil 2P.311/1997 vom 20. März 1997 E. 4d [publ. in: BGE 124 I 145 E. 4d S. 156 f.]; Urteil 1P.40/1997 vom 25. März 1998 E. 5 und E. 6). Das Steuerharmonisierungsgesetz stellt diesbezüglich keine über Art. 8 Abs. 1 oder Art. 127 Abs. 2 BV hinausreichenden Schranken auf (BGE 131 I 377 E. 2.2 S. 381; 124 I 145 E. 3c S. 153 f.).

3.4. Das Bundesgericht hat entsprechend eine Bestimmung, gemäss welcher der Eigenmietwert "in der Regel" 60% des Marktmietwerts betragen soll, als verfassungswidrig aufgehoben, weil der kantonale Gesetzgeber mit der Festlegung eines Regelwerts von 60% in Kauf nahm, dass Eigenmietwerte auch unterhalb der verfassungsrechtlichen Grenze liegen können (vgl. BGE 124 I 145 E. 5 S. 157). Eine Volksinitiative im Kanton Schaffhausen, mit der die Beschränkung des Eigenmietwerts auf höchstens 70% des Marktmietwerts beabsichtigt wurde, erachtete das Bundesgericht hingegen als verfassungskonform, wobei es die Einhaltung einer Streubreite von höchstens 10% gegen unten als schwierig betrachtete, die mitunter eine Anpassung der Eigenmietwerte an die Preisentwicklung in kurzen Abständen bedinge (vgl. Urteil 1P.40/1997 vom 25. März 1998 E. 6c). Alsdann wurde die Verfassungswidrigkeit einer Schätzungsmethode festgestellt, die zur Folge hatte, dass der Eigenmietwert durchschnittlich 60-61% des Marktmietwerts betrug, zumal davon auszugehen war, dass ein beträchtlicher Teil der veranlagten (Einzel-) Steuerwerte unterhalb von 60% der Marktmiete lagen (vgl. BGE 124 I 193 E. 3f S. 197 f.). Weiter hat das Bundesgericht erkannt, dass eine gesetzliche
Bestimmung, die einen Abzug von 40% auf dem individuell ermittelten Marktmietwert vorsah, im konkreten Fall verfassungskonform angewendet werden kann, unter anderem weil die Bewertung von Einzelobjekten vermehrt Gewähr für eine verfassungskonforme Praxis biete. Der betreffende Kanton wurde indes auf seiner Erklärung behaftet, dass der Eigenmietwert "in keinem Fall tiefer" als 60% der Marktmiete zu stehen kommt. Gleichzeitig wies das Bundesgericht darauf hin, dass an die Genauigkeit der Schätzung umso strengere Anforderungen gelten, je geringer bei der Berechnung des Eigenmietwerts der Spielraum zwischen verfassungsrechtlicher Untergrenze und der im kantonalen Recht vorgesehenen gesetzlichen Obergrenze ist (vgl. BGE 125 I 65 E. 4 S. 69 ff.). Dass die Fixierung des Eigenmietwerts bei maximal 70% der Marktmiete eine verfassungskonforme Anwendung der betreffenden gesetzlichen Bestimmung nicht unmöglich macht, bestätigte das Bundesgericht in einem den Kanton Zürich betreffenden Verfahren. Erneut wies es jedoch darauf hin, dass mit der sich ergebenden Bandbreite von 10% für die Festsetzung der Eigenmietwerte entsprechend hohe Anforderungen an die Genauigkeit der Schätzung zu stellen sind, damit die verfassungsmässige Untergrenze von 60% nicht unterschritten wird (vgl. BGE 128 I 240 E. 2.5-2.7 S. 244 f.). Schliesslich hob das Bundesgericht eine gesetzliche Regelung des Kantons Basel-Landschaft auf, die für Mieter einen Abzug für Mietkosten vorsah, um die unter der verfassungsrechtlichen Grenze von 60% erfolgende Eigenmietwertbesteuerung zu kompensieren (vgl. BGE 131 I 377 E. 2 und E. 3 S. 380 ff.).

4.

4.1. Im Kanton Basel-Landschaft dient als Ausgangsbasis für die Festlegung des Eigenmietwerts der einfache Brandlagerwert der Liegenschaft. Dieser wird gemäss dem Gesetz vom 12. Januar 1981 über die Versicherung von Gebäuden und Grundstücken (Sachversicherungsgesetz; SGS 350) geschätzt und mit einem gemeindespezifischen Korrekturfaktor, einem Korrekturfaktor nach Alter der Liegenschaft und - soweit anwendbar - mit einem weiteren Korrekturfaktor für Stockwerkeigentum multipliziert (§ 27 ter Abs. 1-4 StG). Gestützt auf den so ermittelten steuerlichen Brandlagerwert werden in Anwendung der Umrechnungssätze gemäss § 27 ter Abs. 5 StG die Eigenmietwerte berechnet. Laut § 27 ter Abs. 6 StG beträgt der nach den Umrechnungssätzen von § 27 ter Abs. 5 StG ermittelte Eigenmietwert in jedem Fall mindestens 60% des marktüblichen Mietwerts; liegt dieser im Einzelfall nachweislich unter 60%, so wird er von Amtes wegen auf 60% erhöht. Gleichermassen wird der Eigenmietwert auf 60% des marktüblichen Mietwertes gesenkt, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass der Eigenmietwert des von ihm selbst genutzten Wohneigentums gemäss der Berechnung nach § 27 ter Abs. 1-5 StG über dieser Schwelle zu stehen kommt (§ 27 ter Abs. 7 StG). Wie der
Regierungsrat im bundesgerichtlichen Verfahren darlegt, strebt der Kanton Basel-Landschaft mit diesem System einen Eigenmietwert in der Höhe von 60% einer vergleichbaren Marktmiete an.

4.2. Unter Berücksichtigung von § 27 ter Abs. 8 StG gab der Regierungsrat im Jahr 2013 eine repräsentative Studie zur Überprüfung der Korrekturfaktoren und Umrechnungssätze nach den Absätzen 2-5 der genannten Bestimmung in Auftrag. Dabei stellte sich heraus, dass der Eigenmietwert für die gesamte Stichprobe bei 63,9% der Marktmiete lag. Unterschiedliche Werte ergaben sich unter anderem für Einfamilienhäuser (Eigenmietwert bei 65,4% der Marktmiete) und Wohnungen im Stockwerkeigentum (Eigenmietwert bei 56,8% der Marktmiete). Gestützt auf die sich insoweit nicht widersprechenden Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die erwähnte Studie ist davon auszugehen, dass es sich bei den genannten Werten entgegen ihrer teilweise

missverständlichen Bezeichnung als "Zielerreichungsgrad" um Durchschnittswerte handelt, die das Verhältnis zwischen Eigenmietwert und Marktmietwert im Durchschnitt der jeweiligen Kategorien untersuchter Objekte wiedergeben.

4.3. Im Hinblick auf das Ziel, die Besteuerung des Eigenmietwerts für Einfamilienhäuser und Stockwerkeigentum einer "einheitlichen Richtgrösse" von 60% anzunähern, beschloss der Landrat des Kantons Basel-Landschaft eine Erhöhung des Korrekturfaktors für Stockwerkeigentum gemäss § 27 ter Abs. 4 StG sowie die hier angefochtene Reduktion der Umrechnungssätze in § 27 ter Abs. 5 StG. Gemäss der unwidersprochen gebliebenen Darstellung der Beschwerdeführer, die sich auf die Studie des Regierungsrats stützen, resultieren daraus Eigenmietwerte von 60,0% für Einfamilienhäuser und von 60,6% für Stockwerkeigentum; insgesamt ergibt sich demnach eine "Zielerreichung" von 60,1%. Nach Bezirken geordnet resultieren teilweise Eigenmietwerte von rund 59%; eine Kategorisierung nach Brandlagerwerten und Bauperioden zeigt in gewissen Gruppen Eigenmietwerte von rund 54%. Auch bei diesen Werten ist gestützt auf die Äusserungen der Verfahrensbeteiligten und die sich bei den Akten befindlichen Unterlagen davon auszugehen, dass es sich um Durchschnittswerte im erwähnten Sinne handelt (vgl. E. 4.2 hiervor); zumal sich der vom Regierungsrat in Auftrag gegebenen Studie entnehmen lässt, dass die Eigenmietwerte mit den vorgeschlagenen Änderungen "im Mittel" auf
60% der Marktwerte zu stehen kommen sollen.

4.4. Die Beschwerdeführer rügen unter anderem, dass die Reduktion der Umrechnungssätze in § 27 ter Abs. 5 StG gegen das Gebot rechtsgleicher Behandlung nach Art. 8 Abs. 1 BV verstosse. Sie machen geltend, dass der kantonale Gesetzgeber seine ihm im Rahmen von Art. 8 Abs. 1 BV zustehende Gestaltungsfreiheit in verfassungswidriger Weise überschreite. Er nehme in Kauf, dass der Eigenmietwert in zahlreichen Fällen weniger als 60% der Marktmiete betrage, da dieser Wert nach der gesetzlichen Konzeption nur im Durchschnitt erreicht werde. Zwar sehe § 27 ter Abs. 6 StG vor, dass eine Erhöhung des Eigenmietwerts im Einzelfall stattfinden könne. Dies beseitige die Verfassungswidrigkeit der angefochtenen Bestimmung jedoch nicht.
Demgegenüber führt der Regierungsrat aus, dass mit der Anpassung von § 27 ter Abs. 4 und Abs. 5 StG das bestehende System einer formelmässigen Berechnung des Eigenmietwerts so austariert werden könne, dass bei der Eigenmietwertbesteuerung wieder eine Richtgrösse von 60% des Marktmietwerts erreicht werde. Die bisherigen Umrechnungssätze in § 27 ter Abs. 5 StG führten dazu, dass bei gewissen Bauten ein "Zielerreichungsgrad" von 70% und mehr resultiere, was der gesetzlichen Zielgrösse von 60% des Marktmietwerts widerspreche. Mit § 27 ter Abs. 6 StG sei ein Korrekturmechanismus vorhanden, der eine Erhöhung des Eigenmietwerts erlaube, sofern dieser unter 60% falle. Die kantonale Steuerverwaltung korrigiere zu tiefe Eigenmietwerte, wenn sie beim Wechsel einer Liegenschaft von der Vermietung zur Selbstnutzung oder umgekehrt auf entsprechende Anzeichen stosse. Eine systematische Unterbesteuerung sei bisher noch nicht festgestellt worden.

4.5. Die Rüge der Beschwerdeführer ist begründet:

4.5.1. Die angefochtene Reduktion der Umrechnungssätze in § 27 ter Abs. 5 StG hat zur Folge, dass der Mietwert selbst genutzter Liegenschaften im Durchschnitt lediglich 60,1% der Marktmiete beträgt (vgl. E. 4.3 hiervor). Aufgrund der Streubreite, die eine formelmässige Bestimmung des Marktmietwerts stets mit sich bringt (vgl. BGE 128 I 240 E. 2.6 S. 245 f.; 124 I 193 E. 3f S. 197 f.; 123 II 9 E. 4b S. 14 f.), kann ein solcher Durchschnittswert nur daraus resultieren, dass ein beträchtlicher Teil der Einzelwerte unterhalb von 60% liegt. Dies bestätigt im vorliegenden Fall ein Blick auf die für verschiedene Kategorien von Liegenschaften berechneten Durchschnittswerte, die teilweise deutlich weniger als 60% betragen (vgl. E. 4.3 hiervor). Die Senkung der Umrechnungssätze in § 27 ter Abs. 5 StG führt damit in einer erheblichen Zahl von Fällen zu einem Eigenmietwert, der weniger als 60% des Marktmietwerts beträgt. Dieses Ergebnis widerspricht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach die Untergrenze von 60% in jedem Einzelfall und nicht nur im Durchschnitt zu beachten ist (vgl. E. 3.3 hiervor).

4.5.2. An dieser Rechtsprechung ist festzuhalten. Eine kantonale Steuerordnung, die nicht im Einzelfall, sondern nur im Durchschnitt aller Wohneigentümer zu einer Besteuerung des Eigenmietwerts in der Höhe von 60% des Marktmietwerts führt, ist mit Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV nicht zu vereinbaren. Eine Eigen-

mietwertbesteuerung von durchschnittlich 60% liesse in beträchtlicher Zahl 40% übersteigende Abweichungen vom Marktmietwert zu. Die Wahrung der horizontalen Steuergerechtigkeit verlangt jedoch, dass Personen und Personengruppen der gleichen Einkommensschicht die gleiche Steuerbelastung tragen (vgl. BGE 141 II 338 E. 3.2 S. 340 f.; 133 I 206 E. 7.2 S. 218). Dies wäre in Frage gestellt, wenn bei einer unbestimmten Zahl von Wohneigentümern weniger als 60% des Eigenmietwerts besteuert würde (vgl. E. 3.2 und E. 3.3 hiervor). Die kantonalen Regeln zur Eigenmietwertbesteuerung haben die Steuergerechtigkeit nicht nur im Verhältnis zwischen Mietern und Wohneigentümern insgesamt zu gewährleisten, sondern auch im Verhältnis zwischen einzelnen Wohnungseigentümern und Mietern, deren wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vergleichbar ist (vgl. BGE 141 II 338 E. 3.2 S. 340 f.; 133 I 206 E. 7.2 S. 218; 125 I 65 E. 3c S. 68; 123 II 9 E.
3a S. 11 f.).

4.5.3. Im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle bleibt zu prüfen, ob sich der angefochtene § 27 ter Abs. 5 StG unter Beizug weiterer Vorschriften verfassungskonform auslegen lässt (vgl. E. 2.2 hiervor). Der Regierungsrat verweist auf § 27 ter Abs. 6 StG, der eine Erhöhung des Eigenmietwerts vorschreibt, wenn dieser nachweislich weniger als 60% der Marktmiete beträgt (vgl. E. 4.1 hiervor). Zugeschnitten ist diese Bestimmung jedoch auf die ausnahmsweise Korrektur von Eigenmietwerten im Einzelfall, was der Regierungsrat in seiner Vernehmlassung ebenfalls deutlich macht. Die Korrektur zu tiefer Eigenmietwerte erfolgt im Rahmen von § 27 ter Abs. 6 StG eher zufällig (vgl. E. 4.4 hiervor). Das Konzept des Kantons Basel-Landschaft zur Festlegung der Eigenmietwerte beruht auf einer formelmässigen Bewertung und ist - im Unterschied zu anderen kantonalen Systemen (vgl. etwa das Beispiel in BGE 125 I 65) - nicht darauf angelegt, eine lückenlose Kontrolle der Eigenmietwerte im Einzelfall zu gewährleisten. Führen zu tiefe Umrechnungssätze nach § 27 ter Abs. 5 StG systembedingt in einer beträchtlichen Zahl von Fällen zu einer Unterschreitung der verfassungsrechtlichen Schwelle von 60% des Marktmietwerts, müsste das Gesetz zuverlässige
Instrumente vorsehen, die diese Verfassungswidrigkeit durchgängig beheben, was mit § 27 ter Abs. 6 StG nicht der Fall ist. Anders lässt sich nicht erklären, dass bereits die bisherige Praxis in zahllosen Fällen weder den Vorgaben der Bundesverfassung (Art. 8 Abs. 1 BV) noch jenen des Steuergesetzes (§ 27 ter Abs. 6 StG) selbst entsprach, wie sich jedenfalls mit Blick auf die Eigenmietwertbesteuerung von Stockwerkeigentum ergibt (vgl. E. 4.2 hiervor). Der auf punktuelle Korrekturen ausgelegte Mechanismus in § 27 ter Abs. 6 StG ist demnach ungeeignet, um die durch eine Senkung der Umrechnungssätze systembedingt bewirkten Verstösse gegen das Gleichbehandlungsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) zu verhindern. Hinzu kommt, dass eine zu tiefe Eigenmietwertbesteuerung durch Mieter und Eigentümer in vergleichbaren wirtschaftlichen Verhältnissen kaum je einer konkreten gerichtlichen Kontrolle zugeführt werden kann, was im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle ebenfalls Beachtung findet (vgl. E. 2.2 hiervor).

4.5.4. Nach dem Dargelegten entzieht sich die angefochtene Bestimmung (§ 27 ter Abs. 5 StG) auch unter Berücksichtigung ihres gesetzlichen Kontextes einer verfassungskonformen Auslegung. Sie hat in einer erheblichen Zahl von Fällen eine steuerliche Privilegierung von Eigentümern selbstbewohnter Liegenschaften zur Folge, die mit dem Gleichbehandlungsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) nicht vereinbar ist. § 27 ter Abs. 5 StG ist entsprechend aufzuheben.

4.6. Bei diesem Ergebnis braucht auf die weiteren Rügen der Beschwerdeführer, die neben Art. 8 Abs. 1 BV auch § 7 der Verfassung des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Mai 1984 (SR 131.222.2) und Art. 7 Abs. 1 StHG als verletzt rügen, nicht näher eingegangen zu werden.

5.
Die Beschwerde ist gutzuheissen und die angefochtene Bestimmung ist aufzuheben. Auf die Erhebung von Gerichtskosten wird verzichtet (Art. 66 Abs. 1 BGG). Dem Verfahrensausgang entsprechend hat der Kanton Basel-Landschaft den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die durch den Landrat des Kantons Basel-Landschaft am 26. März 2015

beschlossene Änderung von § 27 ter Abs. 5 des Steuergesetzes wird aufgehoben.

2.
Es werden keine Gerichtskosten erhoben.

3.
Der Kanton Basel-Landschaft hat den Beschwerdeführenden für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.– zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 12. Januar 2017

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Fellmann