Urteilskopf

116 Ia 321

49. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 9. November 1990 i.S. X. und Y. gegen Steueramt und Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Rechtsgleichheit bei der Besteuerung des Eigenmietwertes. Art. 4 BV; § 20 des zürcherischen Gesetzes vom 8. Juli 1951 über die direkten Steuern (Steuergesetz, StG).

1. Nach § 20 Abs. 1 und Abs. 2 StG ist es zulässig, bei der Festsetzung des Eigenmietwertes der Stockwerkeigentümer vom marktüblichen Mietzins 30% abzuziehen (E. 2).

2. Die vollständige Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung ohne ausgleichende Massnahmen würde Art. 4 BV verletzen. Es steht den Kantonen aber frei, bei der Festsetzung des Eigenmietwertes vom Marktmietwert abzuweichen (E. 3).

Regeste (fr):
Egalité de traitement en ce qui concerne l'imposition de la valeur locative du logement. Art. 4 Cst.; § 20 de la loi zurichoise du 8 juillet 1951 sur les impôts directs (loi sur les impôts, LI).

1. Selon le § 20 al. 1 et al. 2 LI, il est admissible de procéder à une réduction de 30% du loyer usuel sur le marché pour fixer la valeur locative du logement occupé par les propriétaires par étage (consid. 2).

2. L'abolition totale de l'imposition de la valeur locative sans mesures compensatoires violerait l'art. 4 Cst. Le canton est cependant libre de s'écarter de la valeur locative du marché lors de la fixation de la valeur locative du logement occupé par son propriétaire (consid. 3).

Regesto (it):
Uguaglianza di trattamento per quanto concerne la tassazione del valore locativo dell'abitazione. Art. 4 Cost.; § 20 della legge zurighese dell'8 luglio 1951 sulle imposte dirette (legge tributaria, LT/ZH).

1. Secondo il § 20 cpv. 1 e cpv. 2 LT/ZH, per determinare il valore locativo dell'abitazione occupata dai comproprietari per piani è consentito dedurre il 30% della pigione usuale sul mercato.

2. La soppressione integrale della tassazione del valore locativo senza misure compensative violerebbe l'art. 4 Cost. I Cantoni sono nondimeno liberi di scostarsi dal valore locativo di mercato per determinare il valore locativo dell'abitazione occupata dal proprietario (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 321

X. und Y. fügten in ihrer Steuererklärung 1987 einerseits den Ertrag aus der Nutzung der gemieteten Wohnung dem Einkommen

unter Abzug von 30% hinzu; anderseits zogen sie die Mietzinse vom Einkommen ab. Per Saldo zogen sie damit 30% der Miete ab. Die Steuerbehörde rechnete in der ausserordentlichen Haupteinschätzung 1986 und in der Einschätzung 1987 den Abzug bei der Staats- und Gemeindesteuer wieder auf. X. und Y. erhoben dagegen erfolglos Einsprache bei der Steuerkommission Oetwil am See und Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Zürich. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich wies die gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission erhobene Beschwerde am 3. Oktober 1989 ab. Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 13. November 1989 beantragen X. und Y. sinngemäss, das Urteil des Verwaltungsgerichts sei aufzuheben. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Erwägungen

Auszug aus den Erwägungen:

2. a) Nach § 20 Abs. 1 StG gehören auch Naturaleinkünfte mit Einschluss der Eigennutzung von Liegenschaften zu den steuerbaren Einkünften. § 20 Abs. 2 StG verpflichtet den Regierungsrat, die für eine durchschnittlich gleichmässige Bemessung des Eigenmietwertes selbstgenutzter Liegenschaften und Wohnungen notwendigen Dienstanweisungen zu erlassen. Der Regierungsrat erliess am 8. September 1982 diese Dienstanweisungen und publizierte sie in der Zürcher Gesetzessammlung.
Nach den Dienstanweisungen sind die Mietwerte von Eigentumswohnungen durch Vergleich mit für ähnliche Objekte erzielten Mietzinsen zu schätzen. Von den so ermittelten Ausgangswerten sind 30% abzuziehen, damit Stockwerkeigentümer gegenüber den Eigentümern ganzer Liegenschaften nicht benachteiligt werden. Die gleiche Berechnungsart gilt auch für die vom Eigentümer selbst benützten Wohnungen in Mehrfamilienhäusern ohne Stockwerkeigentum. b) § 20 Abs. 1 StG schreibt nicht vor, dass die Eigennutzung von Liegenschaften entsprechend dem marktüblichen Mietzins zu bewerten wäre. Der Regierungsrat darf auch eine vom Marktwert abweichende Festsetzung des Eigenmietwertes vorsehen. Der in den Dienstanweisungen gewährte Abzug von 30% gegenüber dem marktüblichen Mietzins und die damit verbundene unterschiedliche Behandlung von Wohnungsmietern und Wohnungseigentümern widerspricht nicht dem Wortlaut des Gesetzes. Das angefochtene

Urteil des Verwaltungsgerichts verletzt somit die Bestimmungen des Steuergesetzes nicht.

3. a) Die Beschwerdeführer machen auch gar nicht geltend, das Verwaltungsgericht habe mit seinem Urteil das Steuergesetz verletzt. Sie berufen sich vielmehr auf die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Diese Grundsätze würden im Kanton Zürich gemäss den Dienstanweisungen des Regierungsrates verletzt, weil bei der Festsetzung des massgeblichen Eigenmietwertes vom marktüblichen Mietzins ein Abzug von 30% gemacht werden müsse. Die Praxis der Steuerbehörden gehe noch darüber hinaus. b) Die erwähnten Grundsätze folgen zunächst aus Art. 19 Abs. 1 und 4 KV. Diese Bestimmung enthält den Grundsatz der Allgemeinheit und der Verhältnismässigkeit der Steuern, welcher auch aus Art. 4 BV folgt. Die Regel der Zürcher Kantonsverfassung geht daher nicht weiter als die Bundesverfassung, auch wenn sie ein verfas-

sungsmässiges Recht einräumt (vgl. BGE 105 Ia 358 E. 3c; ASA 53, 16 f.). c) Ein Erlass verstösst gegen das Gebot der Rechtsgleichheit, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird, wobei sich dies auf wesentliche Tatsachen beziehen muss. Die Frage, ob für eine rechtliche Unterscheidung ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, kann zu verschiedenen Zeiten verschieden beantwortet werden, je nach den herrschenden Anschauungen und Zeitverhältnissen. Dem Gesetzgeber bleibt damit im Rahmen der aufgeführten Grundsätze ein weiter Spielraum der Gestaltung, in den das Bundesgericht nicht eingreift (BGE 115 Ia 287 E. 6, mit Hinweisen). d) Wie die Beschwerdeführer zutreffend ausführen, wird Art. 4 BV auf dem Gebiet der Steuern konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Der Gesetzgeber hat aber auch im Abgaberecht weitgehende Gestaltungsfreiheit. Nach dem

BGE 116 Ia 321 S. 324

Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung ist allerdings eine sachlich unbegründete Ausnahme einzelner Personen oder Personengruppen von der Besteuerung unzulässig, da der Finanzaufwand des Gemeinwesens für die allgemeinen öffentlichen Aufgaben grundsätzlich von der Gesamtheit der Bürger getragen werden soll (BGE 112 Ia 244 E. 4c, mit Hinweisen). Nach diesen Grundsätzen würde die vollständige und undifferenzierte Abschaffung der Besteuerung des Eigenmietwertes ohne ausgleichende Massnahmen den Wohnungseigentümer mit hohem Selbstfinanzierungsgrad gegenüber andern Steuerpflichtigen mit gleicher finanzieller Leistungsfähigkeit in einer Weise begünstigen, welche vor Art. 4 BV nicht standhält (BGE 112 Ia 244 E. 5a). Die genaue Bestimmung des Eigenmietwertes lässt sich hingegen nicht unmittelbar aus Art. 4 BV ableiten. Das ist Sache des Gesetzgebers (vgl. das Urteil des Bundesgerichts vom 9. November 1990 i.S. S. c. Staat Bern); bei dessen Stillschweigen steht den Vollzugsbehörden ein entsprechender Spielraum zu. e) Beim marktüblichen Mietzins handelt es sich um einen Durchschnittswert, von dem in einzelnen Fällen die tatsächlich bezahlte Miete weit, unter Umständen auch nach unten, abweichen kann. Die Beschwerdeführer führen aber nicht aus, dass die Mietwerte für ähnliche Wohnungen in der Gemeinde Oetwil von der Miete, welche sie selbst bezahlen müssen, abweichen. Es genügt nicht, dass die Beschwerdeführer mit Durchschnittswerten für den ganzen Kanton Zürich darlegen, dass die Mieter benachteiligt werden; sie müssen das vielmehr für ihre eigene Situation anhand der Zahlen in ihrer Wohngemeinde tun. Die Beschwerde ist schon aus diesem Grunde nicht genügend begründet. f) Die Besteuerung des Mietwertes verletzt im übrigen Art. 4 BV noch nicht, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft oder zulässt, die Fragen aufwerfen oder nicht in jeder Hinsicht der wirtschaftlichen oder juristischen Überlegung folgen, nach welcher der Eigenmietwert dem Marktwert entspricht. Art. 4 BV und damit das Rechtsgleichheitsgebot sind nur dann verletzt, wenn die Unterscheidungen offensichtlich sinnlos sind (BGE 115 Ia 287 E. 6, mit Hinweisen). Das Steuerrecht folgt oft nicht strengen wirtschaftlichen oder juristischen Überlegungen. So werden beispielsweise Schuldzinse regelmässig zum Abzug zugelassen, auch wenn sie nicht Gewinnungskosten sind. Oft werden auch Wertsteigerungen auf Privatvermögen nicht besteuert. Ebenso wird die Eigennutzung von Fahrnis nicht besteuert, obschon sie wirtschaftlich ins

BGE 116 Ia 321 S. 325

Gewicht fällt. Eine Ausnahme macht nur die Nutzung des Grundeigentums. Das wird damit begründet, dass jeder ein Dach über dem Kopf braucht. g) Die Nutzung des eigenen Vermögens wird im allgemeinen nur dann

besteuert, wenn es sich dabei um die selbst genutzte Wohnung handelt. Die Eigennutzung einer Wohnung ist grundsätzlich kein Einkommen in Geld. Auch ist ein Mieter bei der Auswahl einer Wohnung freier als ein Eigentümer, der mit seiner Wohnung enger verbunden ist. Unter diesen Umständen mag es ohne Verletzung von Art. 4 BV noch angehen, der kleineren Disponibilität des Nutzens einer eigenen Wohnung bei der Festsetzung des Mietwertes Rechnung zu tragen. Damit verstösst es nicht gegen Art. 4 BV, den steuerbaren Eigenmietwert gegenüber dem marktüblichen Mietzins herabzusetzen und in diesem Sinne Wohnungseigentümer und Wohnungsmieter zahlenmässig nicht gleich zu behandeln, soweit die pauschale Herabsetzung des Eigenmietwertes mässig bleibt. Ob die Differenzen, welche sich bei der zürcherischen Praxis ergeben, noch verfassungsmässig sind, muss jedoch nicht überprüft werden; in jedem Falle liegt die Grenze nicht bei 10%, und sie ist auch nicht durch administrative Bedürfnisse allein bedingt, wie die Beschwerdeführer rügen.
h) Die Beschwerdeführer äussern sich nicht näher zur Frage, ob, inwieweit und warum das Ermessen des Gesetzgebers beschränkt ist. Das dürfte, was zum Beispiel die Förderung des Wohneigentums angeht, auch von den konkreten Gegebenheiten in einem Kanton abhängen. Auf die Frage ist daher nicht einzutreten, da die Rügen in dieser Beziehung nicht genügend begründet sind (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG).