Urteilskopf

123 II 9

3. Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 11. Dezember 1996 i.S. C. gegen Steuerverwaltung und Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 4 BV und Art. 23 BdBSt; direkte Bundessteuer; Einkommen natürlicher Personen. Abzug für Wohnungsmiete?

Nach Art. 23 BdBSt kann die Wohnungsmiete vom reinen Einkommen nicht abgezogen werden. Verfassungsmässigkeit dieser Regelung (E. 1 bis 3).

Festsetzung der Eigenmietwerte für die direkte Bundessteuer im Hinblick auf die rechtsgleiche Besteuerung von Wohnungsmietern und Eigentümern selbstbewohnter Liegenschaften (E. 4).

Regeste (fr):
Art. 4 Cst. et art. 23 AIFD; impôt fédéral direct; revenu des personnes physiques. Déduction du loyer?

Selon l'art. 23 AIFD, le loyer de l'appartement ne peut être déduit du revenu net. Constitutionnalité de cette disposition (consid. 1 à 3).

Détermination de la valeur locative pour l'impôt fédéral direct, au regard de l'égalité d'imposition entre locataires et propriétaires habitant leur propre immeuble (consid. 4).

Regesto (it):
Art. 4 Cost. e art. 23 DIFD; imposta federale diretta; reddito di persone fisiche. Deduzione della pigione?

Giusta l'art. 23 DIFD la pigione dell'appartamento non può essere dedotta dal reddito netto. Costituzionalità di tale regolamentazione (consid. 1 a 3).

Determinazione del valore locativo per l'imposta federale diretta, dal punto di vista della parità d'imposizione tra locatari da un lato e proprietari che abitano in un immobile di loro proprietà dall'altro (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 9

BGE 123 II 9 S. 9

In der Steuererklärung für die direkte Bundessteuer 1991/92 machte C. einen Abzug für die von ihm zu privaten Wohnzwecken gemietete Wohnung in der Höhe der bezahlten Mietzinse geltend. Zum Ausgleich verlangte er, es sei ihm ein (von den Steuerbehörden zu schätzender) Betrag als "Eigenmietwert" aufzurechnen.

BGE 123 II 9 S. 10

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft liess weder einen Wohnkostenabzug zu, noch rechnete sie den "Eigenmietwert" der Wohnung auf. Mit Entscheid vom 6. Mai 1994 wies die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft die Beschwerde des Steuerpflichtigen ab. Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission Basel-Landschaft vom 6. Mai 1994 führt der Steuerpflichtige Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit den Anträgen: "1. Es sei ein Wohnkostenabzug für 1989 von Fr. 10'500.– und für 1990 von Fr. 11'040.– zu gewähren. 2. Bei der Ermittlung des Eigenmietwertes sei das Marktwertprinzip anzuwenden, sofern eine Vergleichsrechnung unter Berücksichtigung des Eigenmietwertes gerichtlich angeordnet würde. 3. Es sei allenfalls ein reduzierter Wohnkostenabzug zu sprechen, sofern sich dies aufgrund des festgestellten Marktwertes aufdrängen sollte." Die Steuerrekurskommission und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft beantragen ebenso wie die Eidgenössische Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab

Erwägungen

aus folgenden Erwägungen:

1. Wie die kantonalen Steuergesetze unterwirft auch der Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (SR 642.11; BdBSt) in Art. 21 Abs. 1 lit. b die Benutzung der eigenen Liegenschaft zu Wohnzwecken der Einkommenssteuer. ERNST BLUMENSTEIN (System des Steuerrechts, Zürich 1971, S. 148) verwendete für diesen Wertfluss den Begriff "indirekte Einkunft". Heute ist überwiegend von einem Naturaleinkommen die Rede (ERNST KÄNZIG, Die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 1982, S. 227, 315; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, 5. Auflage 1995, S. 156; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, Bern 1984, S. 57 f., 61 ff.). Die Anrechnung des Nutzungswertes beim Eigentümer eines selbstgenutzten Einfamilienhauses oder einer Eigentumswohnung gleicht den wirtschaftlichen Vorteil aus, den dieser deshalb geniesst, weil er Hypothekarschuldzinsen sowie Unterhaltskosten für die Liegenschaft zum Abzug bringen kann (Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt). Der Mieter ist aber nicht berechtigt, die Miete von seinen Einkünften abzusetzen (Art. 23 BdBSt).

Der Beschwerdeführer erachtet diese Ordnung als verfassungswidrig. Nach seiner Auffassung führt sie zu einer Ungleichbehandlung zwischen Mieter und Wohneigentümer, weil dem Mieter nicht gestattet ist, Wohnkosten in Abzug zu bringen, während der Eigentümer einer selbstbenutzten Liegenschaft oder Wohnung nur die Differenz zwischen dem Eigenmietwert und den Hypothekarzinsen, Unterhalts- und Verwaltungskosten zu versteuern brauche. Diese Ungleichbehandlung verletzt nach seiner Ansicht Art. 4 BV.

2. Die Rüge der Verletzung verfassungsmässiger Rechte ist im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde grundsätzlich zulässig (BGE 122 IV 8 E. 1b; BGE 118 Ib 417 E. 2a). Dabei ist jedoch Art. 114bis Abs. 3 BV zu beachten. Danach ist es dem Bundesgericht verwehrt, einem Bundesgesetz mit der Begründung, es sei verfassungswidrig, die Anwendung zu versagen. Das schliesst die Anwendung allgemein anerkannter Auslegungsprinzipien, besonders der Regel, dass Bundesgesetze verfassungskonform auszulegen sind, nicht aus. Art. 114bis Abs. 3 BV statuiert in diesem Sinne ein Anwendungsgebot, kein Prüfungsverbot. Allerdings findet die verfassungskonforme Auslegung - auch bei festgestellter Verfassungswidrigkeit - im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranke (BGE 122 V 85 S. 93 und dort zitierte Entscheide). Zur Bundesgesetzgebung, die nach Art. 114bis Abs. 3 BV für das Bundesgericht verbindlich ist, gehört auch der Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer, der seit 1950 durch sukzessive Annahme befristeter Verfassungszusätze über die Finanzordnung des Bundes von Volk und Ständen periodisch bestätigt bzw. abgeändert worden ist (BGE 117 Ib 367 E. 1a; Urteil vom 5. Juli 1991, ASA

60 S. 608 E. 1b). Gemäss Art. 23 BdBSt können vom Einkommen insbesondere nicht in Abzug gebracht werden "(...) die Kosten des Unterhaltes des Steuerpflichtigen und seiner Familie, mit Inbegriff der Wohnungsmiete." Wortlaut und Sinn dieser Vorschrift sind klar. Gemäss dieser Bestimmung ist der vom Beschwerdeführer beantragte Abzug der Wohnungsmiete ausgeschlossen. Dem Begehren des Beschwerdeführers kann schon aus diesem Grund nicht stattgegeben werden.

3. Von einer Verfassungswidrigkeit der vom Beschwerdeführer beanstandeten Ordnung kann auch nicht die Rede sein. a) Der in Art. 4 BV enthaltene Gleichheitssatz verlangt, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln ist. Die Rechtsgleichheit ist verletzt, wenn zwei Sachverhalte, die miteinander verglichen

werden können, ohne sachlichen Grund unterschiedlich behandelt werden (BGE 119 Ia 123 E. 2b; 118 Ia 1 E. 3a; 117 Ib 257 E. 3b). Die sich aus der Besteuerung der Nutzung der eigenen Wohnung oder Liegenschaft ergebenden Probleme sind vielfältiger Natur. Im Vordergrund steht dabei sicher die Frage der rechtsgleichen Behandlung - im Sinne der Steuergerechtigkeit - zwischen Eigenheimbesitzer und Mieter. Nach der in der Schweiz geltenden Ordnung kann der Eigentümer einer selbstbewohnten Liegenschaft oder Wohnung einen erheblichen Teil der Wohnkosten steuerlich zum Abzug bringen (Hypothekarzinsen, Unterhalt und Abgaben). Ein solcher Abzug für Wohnkosten ist dem Mieter gänzlich verwehrt. Dennoch hat er diese Auslagen, weil er die Wohnungsmiete bezahlen muss. Bei gleichen Einkünften und gleichen Abzügen würde der Mieter mit einem höheren steuerbaren Einkommen veranlagt als der Wohnungseigentümer oder Eigenheimbesitzer. Diese mit einer rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen unvereinbare Konsequenz muss mit der Aufrechnung eines Eigenmietwerts, der im Prinzip nach dem ortsüblichen Mietzins zu schätzen ist, korrigiert werden (ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, a.a.O., S. 64). Die Besteuerung des Eigenmietwerts beim Eigentümer einer selbstgenutzten Liegenschaft oder Wohnung dient damit gerade dem verfassungsrechtlich notwendigen Ausgleich. b) Unter dem Gesichtswinkel des Art. 4 BV liesse sich das Postulat der Rechtsgleichheit zwischen Mietern einerseits und Haus- bzw. Wohnungseigentümern andererseits dem Grundsatz nach auch durch andere Lösungen verwirklichen. Das Bundesgericht hat sie nicht ausgeschlossen. Es hat lediglich die undifferenzierte Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung - ohne gleichzeitig ausgleichende Massnahmen - als verfassungswidrig erklärt (BGE 112 Ia 240 ff. und dazu PETER BÖCKLI, Die Besteuerung der Eigenmiete im Lichte von Steuer- und Verfassungsrecht, "recht" 5/1987 S. 14 ff.; vgl. ferner BGE 116 Ia 321 E. 3d; DANIELLE YERSIN, L'impôt sur le revenu, Etendue et limites de l'harmonisation, ASA 61 S. 304).
Diskutiert wird etwa die Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung unter gleichzeitigem Verzicht auf Abzug der Hypothekarzinsen, Unterhalts- und Verwaltungskosten. Der Wohnbereich, der zur privaten Lebenshaltung gehört, würde auf diese Weise strikt steuerneutral behandelt mit der Folge freilich, dass der Eigentümer, der seine selbstbewohnte Liegenschaft mit eigenen Mitteln finanziert hat, gegenüber dem Hauseigentümer mit einem hohen Anteil an Fremdinvestitionen, aber auch gegenüber dem Mieter, der den Ertrag

auf seinem Vermögen voll zu versteuern hat, bevorteilt wäre (vgl. CAROLINE RUSCONI, L'imposition de la valeur locative, Diss. Lausanne 1988, S. 48 ff.; ferner MEN RAUCH, Die Besteuerung des Eigenmietwerts, Diss. Zürich 1986, S. 89 f.). In Frage käme möglicherweise auch eine Ordnung, die - unter Beibehaltung der Abzüge für Zinsen, Unterhalts- und Verwaltungskosten - einerseits auf die Aufrechnung eines Eigenmietwerts

beim Eigenheimbesitzer verzichtet und anderseits beim Mieter den Mietzins zum Abzug zulässt. Aber auch die vom Beschwerdeführer vertretene Variante, beim Mieter einer Wohnung einen Eigenmietwert anzurechnen bei gleichzeitigem Abzug der bezahlten Miete, könnte unter Umständen den verfassungsrechtlich notwendigen Ausgleich bringen, sofern der "Mietwert" der vom Mieter benutzten Wohnung nach den gleichen Kriterien festgesetzt wird wie der Eigenmietwert der vom Eigentümer bewohnten Liegenschaft. Welcher Lösung der Vorzug zu geben ist, hängt u.a. von finanzpolitischen und administrativen Überlegungen ab. Gerade im Bereich der Praktikabilität schneidet der Vorschlag des Beschwerdeführers indessen schlecht ab: Die Aufrechnung eines Eigenmietwerts, der aufgrund einer Schätzung zu ermitteln ist, wäre im Hinblick auf die grosse Zahl der vermieteten Wohnungen besonders aufwendig. Sie würde zu einer erheblichen Mehrbelastung der mit der Veranlagung betrauten Behörden führen. Dafür besteht keine Notwendigkeit. Das geltende Prinzip der Anrechnung eines Eigenmietwerts bei Selbstnutzung und der Verzicht auf Abzug der Wohnungsmieten ist einfacher. Nur rund 30% aller Liegenschaften sind im schweizerischen Durchschnitt vom Hauseigentümer bewohnt.

4. Der Beschwerdeführer geht offenbar davon aus, dass die im Kanton Basel-Landschaft für die direkte Bundessteuer geltenden Eigenmietwerte, weil zu niedrig, die Mieter benachteiligen. Er beanstandet damit die Praxis der mit der Festsetzung der Eigenmietwerte betrauten Behörden als verfassungswidrig. a) Das Bundesgericht hatte sich verschiedentlich mit der Frage eines genügenden Eigenmietwerts unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten zu befassen. Bei der Beurteilung des von einem Mieter aus Gründen der Rechtsgleichheit verlangten Steuerabzuges betrachtete es eine im Kanton Zürich bestehende Regelung, wonach für die Bestimmung des Eigenmietwerts bei Eigentumswohnungen und selbstbenützten Wohnungen gegenüber dem Marktmietwert ein Abzug von 30% gemacht wird, als mit Art. 4 BV noch vereinbar. In

diesem Entscheid hat das Bundesgericht auch Gründe angeführt, die einen Abzug gegenüber dem Marktmietwert bei der Festsetzung des Eigenmietwerts zu rechtfertigen vermögen (BGE 116 Ia 321). In zwei den Kanton Waadt betreffenden Fällen erachtete das Bundesgericht sowohl den - aus Gründen der Wohneigentumsförderung - auf dem Eigenmietwert gewährten Abzug (Urteil vom 13. April 1983, ASA 53 S. 383, 391 ff.) wie auch die aufgrund des späteren Rechts eingeführte Regelung, dass der Eigenmietwert im Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft geschätzt und anschliessend unverändert bleibt (Urteil vom 20. November 1987, StR 43/1988 S. 598, 600 ff.), nicht als verfassungswidrig. Immerhin darf eine solche Ordnung nicht dazu führen, dass die Eigenmietwertbesteuerung an sich ausgehöhlt wird oder systematisch zu niedrige Eigenmietwerte zur Folge hat. Anderseits hiess das Bundesgericht die staatsrechtliche Beschwerde eines Mieters aus dem Kanton Bern gut, der für das von ihm gemietete Einfamilienhaus, dessen Eigenmietwert nur etwa 27% des effektiv bezahlten Mietzinses betrug, vergeblich einen entsprechenden Abzug geltend gemacht hatte; massgebend war für das Bundesgericht unter anderem, dass das (damalige) kantonale Steuergesetz die Bemessung des Eigenmietwerts zum Marktwert vorschrieb (Urteil vom 9. November 1990, ASA 59 S. 733). Schliesslich betrachtete das Bundesgericht im Falle einer gegen den Kanton Solothurn gerichteten staatsrechtlichen Beschwerde aufgrund der besonderen Umstände es als vorläufig zulässig, dass gegenüber den Marktmietwerten bei der Festsetzung der Eigenmietwerte ein Einschlag von über 40% gemacht wird (Urteil vom 17. März 1995, ASA 64 S. 668 E. 2a und 3; Übersicht zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei YERSIN, a.a.O., S. 303 ff., 306). b) Diese Praxis bezieht sich indessen auf die kantonalen Einkommenssteuern und kann auf die direkte Bundessteuer nicht übertragen werden. Grundlage für die Bemessung des Eigenmietwerts bei dieser Steuer bildet nach ständiger Rechtsprechung der objektive Marktwert und nur dieser (vgl. etwa die Urteile vom 21. April 1993, ASA 63 S. 819 E. 3b, und vom 25. April 1986, ASA 55 S. 620 E. 3). Eine "massvolle" Eigenmietwertbesteuerung, wie sie der kantonale Steuergesetzgeber nach der Rechtsprechung unter gewissen Voraussetzungen vorsehen kann, hat deshalb im Recht der direkten Bundessteuer keinen Platz. Diese Auslegung von Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt entspricht auch der Lösung, wie sie der Bundesgesetzgeber im Gesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 nun ausdrücklich verankert hat (Art. 21 Abs. 2 DBG und dazu

Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, N. 6 zu Art. 21). Der Mietwert der selbstgenutzten Wohnung oder Liegenschaft muss deshalb bei der direkten Bundessteuer nach dem Marktwert festgelegt werden. Das bedeutet indessen nicht, dass bei der Bestimmung des Marktmietwertes keine Spannweite bestünde, innerhalb welcher dieser nach objektiven Kriterien festgelegt werden kann. Der Marktmietwert einer Liegenschaft muss geschätzt werden. Solche Schätzungen führen zu Abweichungen. Zudem handelt es sich beim objektiven Marktmietwert um einen auslegungsbedürftigen Begriff, welcher der Konkretisierung bedarf. Der Marktmietwert ist ein anderer, je nachdem ob der Schätzung die zuletzt erzielten Höchstpreise zugrunde gelegt werden oder ob für die Schätzung die Mietzinse für Altwohnungen herangezogen werden; der durchschnittliche Mietwert in Ortschaften oder Quartieren mit einem grossen Anteil an Neuwohnungen ist deshalb notgedrungen höher als in solchen mit einem hohen Altwohnungsbestand, wenn nicht bereits die Schätzungsmethode so angelegt ist, dass derartige Unterschiede ausgeglichen werden. Bekanntlich variieren zudem die Mietzinse von Region zu Region. Für die Höhe des Mietzinses spielt oft auch eine Rolle, wann der Mieter die Wohnung gemietet hat. Deshalb sind die Anfangsmieten in der Regel höher als Mietzinse für Wohnungen, die seit Jahren vom gleichen Mieter bewohnt werden (vgl. YERSIN, a.a.O., S. 306 f.). Solche Unterschiede sind sogar bei Mietzinsen für Wohnungen in ein und demselben Gebäude zu beobachten. Auch für die direkte Bundessteuer besteht deshalb eine gewisse Bandbreite, innerhalb welcher sich der - durchaus nach objektiven Kriterien geschätzte - Marktmietwert bewegen kann. Dazu kommt, dass die Eigenmietwerte für die direkte Bundessteuer gestützt auf die kantonalen Steuerwerte festgelegt werden. Daraus ergeben sich zwangsläufig in den verschiedenen Kantonen unterschiedliche Werte. Die Eidgenössische Steuerverwaltung versucht diesen Mangel zu beheben, indem sie in den Kantonen stichprobenweise Erhebungen durchführt. Sie geht dabei in ihrer Praxis zur direkten Bundessteuer von einer unteren Grenze des Eigenmietwerts von 70% des Marktmietwertes aus. Wird dieser Wert unterschritten, so erhöht sie die kantonal festgelegten Mietwerte für die direkte Bundessteuer. Dem gleichen Zweck dienen auch die Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 25. März 1969 betreffend die Ermittlung des steuerbaren Mietertrages von Wohnliegenschaften (ASA 38 S. 113 ff.) und vom 20. Februar 1987

betreffend die Regeln für die Bewertung der Grundstücke in der Veranlagungsperiode 1991/92 (ASA 59 S. 532 ff.; siehe dazu auch Urteil vom 21. April 1993, ASA 63 S. 820 E. 4b und c). Auch so lässt sich indessen eine absolute Gleichbehandlung zwischen Mietern und Wohnungseigentümern nicht erzielen. Das liegt jedoch in der Natur der Sache und muss, bis zu einem gewissen Grad, hingenommen werden. c) Nach dem Gesagten kann deshalb von einer verfassungswidrigen Begünstigung nicht gesprochen werden, solange die Eigenmietwerte für die direkte Bundessteuer von diesen Prinzipien nicht abweichen. Der Beschwerdeführer legt nicht dar, dass die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung festgelegten Ansätze diese Grundsätze nicht beachten oder dass die Verhältnisse im Kanton Basel-Landschaft derart ungenügend berücksichtigt worden seien, dass von einer systematischen Benachteiligung der Mieter gesprochen werden muss. Er räumt selbst ein, dass die Differenz auch zuungunsten des Eigentümers ausschlagen kann. Unter diesen Umständen kann nicht angenommen werden, dass die für die direkte Bundessteuer geltenden Eigenmietwerte den Beschwerdeführer in verfassungswidriger Weise benachteiligen.