Urteilskopf

143 I 137

12. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. A. und Mieterinnen- und Mieterverband Baselland und Dorneck-Thierstein gegen Landrat und Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C_519/2015 vom 12. Januar 2017

Regeste (de):
Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV; Art. 82 lit. b BGG; Besteuerung des Eigenmietwerts; Rechtsgleichheit; horizontale Steuergerechtigkeit; abstrakte Normenkontrolle.

Grundzüge des bundesgerichtlichen Verfahrens auf abstrakte Normenkontrolle (E. 2.2 und 2.3).

Verfassungsrechtliche Vorgaben im Hinblick auf die Besteuerung des Eigenmietwerts. Der Eigenmietwert hat nach dem Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) grundsätzlich dem Marktmietwert zu entsprechen. Abweichungen vom Marktmietwert nach unten sind nur zulässig, wenn sie die Grenze von 60 % nicht unterschreiten (E. 3.2-3.4).

Bestätigung dieser Rechtsprechung (E. 4.5). Führt eine kantonale Steuerordnung in einer beträchtlichen Zahl von Fällen zu Abweichungen von mehr als 40 % vom Marktmietwert, ist sie mit Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV unvereinbar (E. 4.5.2). Die basel-landschaftliche Regelung, welche in Einzelfällen eine Erhöhung zu tiefer Eigenmietwerte vorsieht, vermag systembedingte Verstösse gegen das Rechtsgleichheitsgebot nicht zu beseitigen, zumal eine gerichtliche Korrektur der Verfassungswidrigkeit ausserhalb einer abstrakten Normenkontrolle kaum je möglich ist (E. 4.5.3).

Regeste (fr):
Art. 8 al. 1 et art. 127 al. 2 Cst.; art. 82 let. b LTF; imposition de la valeur locative; principe de l'égalité; équité fiscale horizontale; contrôle abstrait des normes.

Eléments fondamentaux de la procédure devant le Tribunal fédéral en matière de contrôle abstrait des normes (consid. 2.2 et 2.3).

Exigences constitutionnelles quant à l'imposition de la valeur locative. La valeur locative doit en principe correspondre à la valeur du marché, conformément au principe d'égalité (art. 8 al. 1 Cst.). Des réductions de la valeur du marché ne sont possibles que pour autant qu'elles n'aboutissent pas à une valeur locative inférieure à 60 % de la valeur du marché (consid. 3.2-3.4).

Confirmation de cette jurisprudence (consid. 4.5). Un règlement fiscal cantonal qui aboutit, dans un nombre considérable de cas, à une réduction de plus de 40 % de la valeur du marché est contraire aux art. 8 al. 1 et 127 al. 2 Cst. (consid. 4.5.2). Le règlement de Bâle-Campagne, qui prévoit dans certains cas une augmentation des valeurs locatives trop basses, ne saurait empêcher des violations au principe d'égalité inhérentes au système, étant donné que l'inconstitutionnalité des normes ne peut guère être rectifiée par la voie judiciaire en-dehors de leur contrôle abstrait (consid. 4.5.3).

Regesto (it):
Art. 8 cpv. 1 e art. 127 cpv. 2 Cost.; art. 82 lett. b LTF; imposizione del valore locativo; principio di uguaglianza; equità fiscale orizzontale; controllo astratto delle norme.

Fondamenti della procedura di controllo astratto delle norme davanti al Tribunale federale (consid. 2.2 e 2.3).

Dettami costituzionali in relazione all'imposizione del valore locativo. In base al principio di uguaglianza (art. 8 cpv. 1 Cost.), il valore locativo deve di regola corrispondere al valore locativo di mercato. È lecito distanziarsi al ribasso dal valore locativo di mercato solo se non si scende sotto la soglia del 60 % (consid. 3.2-3.4).

Conferma di questa giurisprudenza (consid. 4.5). Una regolamentazione fiscale cantonale che porta, in un numero considerevole di casi, a uno scarto di più del 40 % dal valore locativo di mercato non è conciliabile con gli art. 8 cpv. 1 e 127 cpv. 2 Cost. (consid. 4.5.2). La normativa di Basilea-Campagna, che prevede in singoli casi l'aumento di valori locativi troppo bassi, non permette di eliminare le violazioni del principio di uguaglianza inerenti al sistema, tanto più se si considera che una correzione per via giudiziaria dell'incostituzionalità al di fuori di una procedura di controllo astratto delle norme è difficilmente possibile (consid. 4.5.3).

Sachverhalt ab Seite 138

BGE 143 I 137 S. 138

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; SGS 331; nachfolgend: StG/BL). Dabei passte er gestützt auf eine in § 27ter Abs. 8 StG/BL vorgesehene Analyse der Marktverhältnisse gewisse Bestimmungen zur Besteuerung des Eigenmietwerts an. Unter anderem wurden die Umrechnungssätze zur Kalkulierung des Eigenmietwerts reduziert (§ 27ter Abs. 5 StG/BL). 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

BGE 143 I 137 S. 139

Gleichbehandlungsgebots (Art. 8 Abs. 1 BV) und verlangen die Aufhebung der "am 26. März 2015 beschlossenen Änderung von § 27te r Abs. 5 des Steuer- und Finanzgesetzes". (...)

C. Das Bundesgericht hat die Angelegenheit am 12. Januar 2017 öffentlich beraten. Es heisst die Beschwerde gut. (Auszug)

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2. (...)

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; BGE 137 I 31 E. 2 S. 39 f.; BGE 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; BGE 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. Urteil 8C_949/2011 vom 4. September 2012 E. 4, nicht publ., sowie E. 7.4.3.2 publ. in: BGE 138 I 331; BGE 130 I 26 E. 2.1 S. 31 f.; BGE 125 I 65 E. 3b S. 67 f.; Urteil 2C_1076/2012 vom 27. März 2014 E. 2.4, nicht publ. 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; BGE 140 I 353 E. 3 S. 358; BGE 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. nicht publ. E. 1.1), 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 § 27ter Abs. 5 StG/BL. Diese Bestimmung dient der Berechnung des Eigenmietwerts, welcher der Einkommenssteuer unterliegt (§ 23 Abs. 2 und § 24 Abs. 1 lit. d StG/BL). 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 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.; BGE 123 II 9 E. 3 S. 11 ff.; BGE 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.; BGE 124 I 145 E. 4a S. 154 f.; BGE 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; BGE 125 I 65 E. 3c S. 68; REICH/WEIDMANN, in: Steuerharmonisierungsgesetz, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Zweifel/Beusch [Hrsg.], 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; BGE 125 I 65 E. 3c S. 68; BGE 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 vom 20. März 1998 [publ. in: BGE 124 I 145]und 1P.40/1997 vom 25. März 1998) 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 1998 E. 4d [publ. in: BGE 124 I 145 E. 4d S. 156 f.]; Urteil 1P.40/1997 vom 25. März 1998 E. 5 und 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; BGE 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 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 (§ 27ter Abs. 1-4 StG/BL). Gestützt auf den so ermittelten steuerlichen Brandlagerwert werden in Anwendung der Umrechnungssätze gemäss § 27ter Abs. 5 StG/BL die Eigenmietwerte berechnet. Laut § 27ter Abs. 6 StG/BL beträgt der nach den Umrechnungssätzen von § 27ter Abs. 5 StG/BL 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 § 27ter Abs. 1-5 StG/BL über dieser Schwelle zu stehen kommt (§ 27ter Abs. 7 StG/BL). 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 § 27ter Abs. 8 StG/BL 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 § 27ter Abs. 4 StG/BL sowie die hier angefochtene Reduktion der Umrechnungssätze in § 27ter Abs. 5 StG/BL.

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 § 27ter Abs. 5 StG/BL 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 § 27ter Abs. 6 StG/BL 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 § 27ter Abs. 4 und Abs. 5 StG/BL 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 § 27ter Abs. 5 StG/BL führten dazu, dass bei gewissen Bauten ein "Zielerreichungsgrad" von 70 % und mehr resultiere, was der gesetzlichen Zielgrösse von 60 % des Marktmietwerts widerspreche. Mit § 27ter Abs. 6 StG/BL 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 § 27ter Abs. 5 StG/BL 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.; BGE 124 I 193 E. 3f S. 197 f.; BGE 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 § 27ter Abs. 5 StG/BL 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 Eigenmietwertbesteuerung 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.; BGE 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 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.; BGE 133 I 206 E. 7.2 S. 218; BGE 125 I 65 E. 3c S. 68; BGE 123 II 9 E. 3a S. 11 f.).

4.5.3 Im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle bleibt zu prüfen, ob sich der angefochtene § 27ter Abs. 5 StG/BL unter Beizug weiterer Vorschriften verfassungskonform auslegen lässt (vgl. E. 2.2 hiervor). Der Regierungsrat verweist auf § 27ter Abs. 6 StG/BL, 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 § 27ter Abs. 6 StG/BL 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 § 27ter Abs. 5 StG/BL 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 § 27ter Abs. 6 StG/BL 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 (§ 27ter Abs. 6 StG/BL) 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 § 27ter Abs. 6 StG/BL 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 (§ 27ter Abs. 5 StG/BL) 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. § 27ter Abs. 5 StG/BL ist entsprechend aufzuheben. (...)