



24 Nr. 10 Eigenmietwert

1. Eigenmietwert

Aufgrund einer Steuergesetzrevision wird der Eigenmietwert von selbst genutztem Wohneigentum ab dem Steuerjahr 2007 neu berechnet und beträgt 60 % des Marktmietwerts (Staat). Der Eigenmietwert für die direkte Bundessteuer wird festgelegt mittels eines Zuschlags zum Wert für die Staatssteuern. Dieser beträgt 20%.

Der Eigenmietwert erfasst lediglich die Gebäude und nicht den Umschwung. Bei der direkten Bundessteuer wird der für die Staatssteuer massgebende Eigenmietwert mit dem Faktor 1.2 multipliziert (für auswärtige Liegenschaften siehe Ziffer 2.2).

Bis und mit dem Jahr 2006 berechnete sich der Eigenmietwert gemäss gesetzlicher Vorschrift vom Gebäudekatasterwert. Der Landkatasterwert wurde dabei nicht berücksichtigt.

Nach § 27^{ter} Abs. 1 StG leitet sich der Eigenmietwert vom geschätzten einfachen Brandlagerwert im Sinne des Sachversicherungsgesetzes vom 12. Januar 1981 einer Liegenschaft ab, welcher mit einem gemeindespezifischen Korrekturfaktor, einem Korrekturfaktor nach Alter der Liegenschaft und einem Korrekturfaktor für Stockwerkeigentum multipliziert wird. Dies ergibt den steuerlichen Brandlagerwert. Die gemeindespezifischen Korrekturfaktoren werden vom Regierungsrat festgelegt (§ 27^{ter} Abs. 2 StG).

Die vom Geschäftsbereich Spezialsteuern (Grundstückverkehr und Katasterwesen) gemeldeten Steuerwerte sind grundsätzlich für die Veranlagung wegweisend, aber nicht in jedem Einzelfall verbindlich.

Kann der Steuerpflichtige nachweisen, dass der Eigenmietwert des von ihm selbst genutzten Wohneigentums mehr als 60 % des marktüblichen Mietwerts beträgt, so beträgt der Eigenmietwert 60 % des marktüblichen Mietwerts (§ 27^{ter} Abs. 7 StG). Für den Nachweis, dass der Eigenmietwert des selbstgenutzten Wohneigentums mehr als 60 % des marktüblichen Mietwerts beträgt, sind konkrete und tatsächliche Vergleichsobjekte heranzuziehen. Das blosse Vorhandensein von relativ kleinen Zimmergrössen, hohem energetischem Aufwand und umfangreichen Umgebungsarbeiten wegen des grossen Umschwungs reicht dazu nicht aus. Zudem muss sich die Vergleichbarkeit anderer Objekte auch auf das Erstellungsjahr, die Kubatur, die Wohnfläche und die Gebäudeart beziehen (BStPra 2/2010 63-69; s. dazu auch § 1b der Verordnung zum Steuergesetz [VoStG]).

1.1 Selbstnutzung

Eine Selbstnutzung liegt dann vor, wenn ein Gebäude zu Wohn- oder anderen Zwecken selbst gebraucht wird. Die Selbstnutzung kann durch den Eigentümer, durch den Ehegatten oder durch die Kinder erfolgen. Im Weiteren wird eine Selbstnutzung durch den Eigentümer nach Bundesgerichtspraxis und herrschender Lehre auch angenommen, wenn dieser die Nutzung des Gebäudes unentgeltlich einem Dritten überlässt. Die unentgeltliche Überlassung ist in diesem Fall als Gebrauchsleihe zu qualifizieren, die wegen ihrer leichten Auflösbarkeit nicht der Nutzniessung oder dem Wohnrecht gleichgestellt werden kann (Findeisen/Theiler in Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 27^{ter} N 6).

Die Selbstnutzung ist grundsätzlich nicht von der tatsächlichen zeitlichen Nutzung des Gebäudes abhängig. Halten sich die Eigentümer der Liegenschaft zum jederzeitigen Eigengebrauch zur Verfügung, ist dies der ganzjährigen vollumfänglichen Eigennutzung gleichzustellen. Eigennutzung liegt auch vor, wenn die Eigentümer aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr in der Lage sind, die Wohnung selbst zu benutzen, die Wohnung aber nicht geräumt wird und die Möbel darin eingestellt bleiben.

Steht dagegen die Liegenschaft nur deshalb leer, weil die Eigentümer keinen Mieter – oder trotz ernsthafter Bemühungen – keinen Käufer finden können oder die Liegenschaft infolge Umbau- und Renovationsarbeiten nicht bewohnbar ist, so ist der Mietwert nicht als Einkommen zu versteuern.

Bei Neuerstellung oder Kauf ist in der Regel ab Einzug in die Liegenschaft ein Eigenmietwert zu berücksichtigen.

Die Eigentümer eines Ferienhauses (oder einer Wohnung) haben den Mietwert auch dann zu versteuern, wenn sie dieses das ganze Jahr nie oder nur selten bewohnt haben. Wird die Zweitwohnung oder das Ferienhaus



zeitweise vermietet, kann der Eigenmietwert entsprechend der zeitlichen Nutzung bzw. Vermietung korrigiert werden.

1.2 Teilweise Selbstnutzung

Vom Brandlagerwert (Gebäude) ist der Eigenmietwert für die gesamte Liegenschaft zu ermitteln. Dieser ist dann im Verhältnis der vermieteten Wohnräume zu den selbstgenutzten Wohnräumen aufzuteilen, daraus ergibt sich der zu versteuernde Eigenmietwert für den Eigentümer eines Zwei- oder Mehrfamilienhauses, der einen Teil des Gebäudes selbst bewohnt und einen Teil davon vermietet. Ein Beispiel dazu ist in der Wegleitung zur Steuererklärung für natürliche Personen unter Ziffer 400 enthalten. Bei der betreffenden Umrechnung müssen jedoch mindestens 60% der Marktmiete resultieren. Zu diesem Zweck kann ein Vergleich mit den Sollmieten auf dem vermieteten Teil vorgenommen werden.

1.3 Einspeisevergütungen

Einnahmen aus der Einspeisung von elektrischer Energie stellen steuerbares Einkommen dar, sind aber nicht als Liegenschaftsertrag anzusehen. Besteuert werden nach kantonaler Praxis nur die Netto-Erträge. Es werden an den Vergütungen für Stromlieferungen die Kosten für den privaten Strombezug abgezogen, verbleibt hiernach ein positiver Saldo, ist dieser unter «Übrige Einkünfte» zu deklarieren.

2. Eigenmietwert von auswärtigen Liegenschaften

2.1 Einfacher Brandlagerwert - steuerlicher Brandlagerwert

Basis für die Berechnung des Eigenmietwertes bildet der Brandlagerwert der Gebäudeversicherung BGV. Die Gesetzesänderung betrifft die Umrechnung vom Brandlagerwert in Prozentsatz zum Eigenmietwert. Gemäss § 27^{ter} Abs. 1 wird der Eigenmietwert aus folgenden Faktoren berechnet:

- dem gemäss dem Sachversicherungsgesetz vom 12. Januar 1981 geschätzten **einfachen Brandlagerwert** (im Folgenden Brandlagerwert),
- einem gemeindespezifischen Korrekturfaktor und
- einem Korrekturfaktor nach Alter der Liegenschaft (EFH, REFH) bzw. einem Korrekturfaktor für Stockwerkeigentum.

Dies ergibt den **steuerlichen Brandlagerwert**.

Die Korrekturfaktoren nach Alter der Liegenschaft betragen gemäss § 27^{ter} Abs. 2:

- Alter der Liegenschaft 25 Jahre und jünger Korrekturfaktor –;
- Alter der Liegenschaft 26 bis 85 Jahre Korrekturfaktor 0,9;
- Alter der Liegenschaft 86 Jahre und älter Korrekturfaktor 0,8.

Der Korrekturfaktor für **Stockwerkeigentumswohnungen** im Sinne von Art. 712a ZGB ist einheitlich. Ab Steuerjahr 2016 beträgt er 0,9; bis und mit Steuerjahr 2015 war er 0,8.

2.2 Berechnung für ausserkantonale Liegenschaften

Im interkantonalen Verhältnis kann der Eigenmietwert von ausserkantonalen Liegenschaften ohne Korrekturen direkt übernommen werden, da dieser in der Regel ebenfalls rund 60 % der Marktmiete beträgt.

Beispiel: Herr H hat eine geerbte Liegenschaft Chalet im Kanton Bern, Wengeneralp. Der von den Berner Steuerbehörden ausgewiesene Eigenmietwert beträgt CHF 8'500. Dieser Eigenmietwert wird von der kantonalen Steuerbehörde übernommen.

Für **ausländische** Liegenschaften fehlen jedoch die nötigen Angaben wie Brandlagerwert und Korrekturfaktoren, um nach den für die Staatssteuer massgebenden Regeln den Eigenmietwert konkret bestimmen zu können. Deshalb kommt für die Berechnung folgende pauschalisierte Formel zur Anwendung:



Ausländischer Wert der Liegenschaft geteilt durch 2.6 = Katasterwert BL geteilt durch 3.45 ergibt den einfachen Brandlagerwert¹. Dazu ein Beispiel:

Ausländischer Wert CHF 345'000 : 2.6 : 3.45 = 38'461 einfacher Brandlagerwert

Bei Liegenschaften in Deutschland wird der deutsche Grundsteuerwert als ausländischer Wert herangezogen.²

Die gebäudespezifischen Faktoren können im Rechner «Berechnung Eigenmietwert» berücksichtigt werden, wobei als gemeindespezifischer Faktor die Gemeinde «Ausland» ausgewählt werden muss.

Für ausländische Liegenschaften werden somit ausgehend vom Verkehrswert bzw. Kaufpreis (bzw. dem entsprechenden Wert des Gebäudes) der Brandlagerwert und der Eigenmietwert nach oben erwähnter Pauschalmethode berechnet. Das Baselbieter Steuergericht hat im Entscheid 510 14 68 vom 13. März 2015 (nicht publiziert) erkannt, dass diese Praxis anwendbar ist, sofern aus der Anwendung derselben ein sachgerechtes und nicht willkürliches Ergebnis resultiert. Im gleichen Entscheid wurde festgehalten, dass bei der Ermittlung des Eigenmietwerts nach dieser Methode mit Ausgangspunkt Kaufpreis, der Garten also dort eingeschlossen zu betrachten und die betreffenden Unterhaltskosten abziehbar sind.

→ Für die Vermögenssteuer (vgl. Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 43 Nr. 1)

2.3 Berechnung gemäss § 27^{ter} Absatz 5 StG bis und mit Steuerjahr 2017³

Die Umrechnung des steuerlichen Brandlagerwerts erfolgt gemäss den Prozentwerten in Absatz 5. Diese sind in Anhang 1 abgebildet.

2.4 Berechnung gemäss § 27^{ter} StG Absatz 5 ab 1. Januar 2018

In der Volksabstimmung vom 25. November 2018 hat der Baselbieter Souverän die Gesetzesänderung von § 27^{ter} angenommen. Die Gesetzesänderung betrifft die Umrechnungstabelle sowie das Verfahren für die Korrektur von Amtes wegen.

2.4.1 Umrechnungstabelle steuerlicher Brandlagerwert – Eigenmietwert

Basis für die Berechnung des steuerlichen Brandlagerwerts bildet weiterhin der Brandlagerwert der Gebäudeversicherung. Die Gesetzesänderung betrifft die Umrechnung vom steuerlichen Brandlagerwert in Prozenten zum Eigenmietwert ab Steuerperiode 2018 (siehe Anhang 2).

Die Änderung tritt rückwirkend auf 1. Januar 2018 in Kraft.

2.4.2 Korrektur von Amtes wegen

Der gemäss Tabelle ermittelte Eigenmietwert umfasst einen Bereich zwischen 60 % und 65 % des marktüblichen Mietwertes. Liegt dieser aber im Einzelfall trotzdem nachweislich unter 60 %, so wird er **von Amtes wegen** auf 60 % erhöht. Das entsprechende Verfahren regelt der Regierungsrat in einer Verordnung. Diese umschreibt den Begriff des marktüblichen Mietwertes (§ 27^{ter} Abs.6 StG).

In § 1a der Verordnung zum Steuergesetz (VoStG) wird die Korrektur von Amtes wegen wie folgt geregelt:

¹ Der Marktmietwert des selbstgenutzten Wohneigentums richtet sich nach demjenigen Wert, der unter normalen und ortsüblichen Verhältnissen bei einer Vermietung an Dritte erzielt werden könnte.

² Liegt der gemäss den gesetzlichen Bestimmungen formelmässig ermittelte Eigenmietwert im Einzelfall nachweislich unter 60 % des Marktmietwerts, so wird er von Amtes wegen auf einen Wert von 60 % erhöht. Zur systematischen Überprüfung wird insbesondere ein Vergleich mit dem durchschnittlichen kommunalen Mietpreis (Median-Wert) je Quadratmeter Wohnfläche des betreffenden Objekts gemacht.

¹ Rückrechnung auf den Brandlagerwert 1939.

² Der deutsche Einheitswert wurde mit dem neuen deutschen Grundsteuerwert ersetzt. Daher ist der deutsche Einheitswert nicht länger massgebend für die Ermittlung des ausländischen Werts.

³ Die Fassung von § 27^{ter} Absatz 5 vom 26.03.2015 mit Inkraftsetzung auf 1.1.2016 wurde aufgrund eines Normenkontrollbegehrens vom Bundesgericht mit Urteil vom 12. Januar 2017 (BGE 2C_519/2015) aufgehoben. Dementsprechend galt die bisherige Fassung von Absatz 5 weiter. Sie wurde durch die Fassung vom 28. Juni 2018 ersetzt, in Kraft seit 1. Januar 2018 (vgl. Ziffer 2.4).

31.03.2011/31.12.2016/04.07.2019/15.01.2020/31.01.2023/30.06.2023/29.02.2024/23.04.2025/22.08.2025/08.04.2026



2.4.3 Reduktion Mietwert selbstgenutzter Liegenschaften auf Antrag

Liegt der gemäss den gesetzlichen Bestimmungen formelmässig ermittelte Eigenmietwert im Einzelfall nachweislich über 60 % des Marktmietwertes, so wird er auf schriftlich und begründetes Gesuch hin auf einen Wert von 60 % reduziert. Zum individuellen Nachweis sind Liegenschaften geeignet, welche nach Lage, Beschaffenheit (Baujahr, Wohnfläche, Kubatur und Gebäudeart) und Ausstattung vergleichbar sowie an Dritte vermietet sind (§ 1b VoStG).

2.5 Beispiel Eigenmietwertberechnung ab Steuerperiode 2018

Wohnhaus 1928, Liestal

Einfacher Brandlagerwert = 56'500.20

Berechnung ein Gebäude für Jahr	2018				
einfacher Brandlagerwert (Wohnhaus)					56'500.20
Baujahr/Alter	1928	90	=	Korrekturfaktor =	0.800
Liegenschaftsgemeinde	Liestal		=	Korrekturfaktor =	0.949
Berechnung steuerlicher Brandlagerwert	A Einfacher Brandlagerwert	B Korrekturfaktor Gemeinde	C Korrekturfaktor Alter	Operator	Steuerlicher Brandlagerwert
steuerlicher Brandlagerwert ungerundet	56'500.20	0.949	0.800	= A x B x C =	42'894.95
Berechnung Eigenmietwert		Zuordnung gemäss Tabelle	Operator	Umrechnungssatz (Zahlen in Prozenten)	Eigenmietwert
steuerlicher Brandlagerwert abgerundet auf die nächsten CHF 100		42'800.00			
Vorgehende Stufe Brandlagerwert gemäss Tabelle		35'000.00	Tabellenwert	43.93000	
Reduktionsquote für Rest Brandlagerwert gemäss Tabelle		7'800.00			
a) Reduktionsquote pro 100 Franken			0.06711		
b) Anzahl 100 Franken Stufen des Rest Brandlagerwertes			78.00		
= Reduktionsquote auf Restbrandlagerwert			= a) x b) =	-5.23458	
= Umrechnungssatz Eigenmietwert (vor Korrekturfaktor StWE) in Prozenten				38.69542	
= Eigenmietwert vor Korrekturfaktor StWE		42'894.95	x	0.38695	16'598.38
= Eigenmietwert mit Korrekturfaktor StWE		16'598.38	x	0.9000000	(entfällt in diesem Bsp.)
Berechnung Staat					
Eigenmietwert auf ganze Franken gerundet					16'598
Pauschaler Liegenschaftunterhalt	< 10 Jahre = 20 %	> 10 Jahre = 25 %	Quote =	0.25	4'150
Berechnung Bund					
Faktor Eigenmietwert Bund			1.2		
Eigenmietwert Staat x Faktor Bund	16'598	x	1.2		19'918
Pauschaler Liegenschaftsunterhalt Gebäude 1	< 10 Jahr = 10 %	> 10 Jahr = 20 %	Quote =	0.20	3'984

Wenn eine steuerpflichtige Person innerhalb der gleichen Überbauung zwei selbstgenutzte Liegenschaften hat, welche wirtschaftlich eine Einheit bilden, so werden die um die jeweiligen Korrekturfaktoren bereinigten Brandlagerwerte addiert und mittels Tabelle in den Eigenmietwert umgerechnet.



3. Unternutzung

3.1 Begriff

Im Steuergesetz ist in § 27^{ter} Absatz 9 festgelegt, dass bei der behördlichen Festlegung des Eigenmietwertes einer erheblichen raummässigen Unternutzung des selbst genutzten Wohneigentums auf Antrag Rechnung zu tragen ist. Die konkrete Regelung dieses Abzuges wird durch den Regierungsrat näher geregelt. Diese nähere Regelung ist in § 2 VoStG festgehalten. Daraus ergibt sich Folgendes:

- Ein Unternutzungsabzug kann nur für die am Wohnsitz dauernd selbst bewohnte Liegenschaft gewährt werden, nicht jedoch für Zweitliegenschaften sowie Ferienhäuser oder -wohnungen.
- Eine Liegenschaft wird nur dann untergenutzt, wenn ein oder mehrere Zimmer während des ganzen Jahres weder als Schlaf-, Wohn-, Arbeits-, Bastel- oder Gästezimmer noch auf andere Weise genutzt werden.
- Mit dem Unternutzungsabzug wird dabei einer räumlichen, nicht jedoch einer zeitlichen Unternutzung Rechnung getragen.

3.2 Berechtigung

Ein Unternutzungsabzug kann nur denjenigen Personen gewährt werden, die ungewollt über eine zu grosse Liegenschaft mit zuviel Wohnraum verfügen. Das kann beispielsweise bei Personen der Fall sein, bei denen die Kinder ausgezogen sind oder der Lebenspartner verstorben ist. Als allgemeine Faustregel gilt dabei, dass eine erhebliche Unternutzung erst dann entstehen kann, wenn eine alleinstehende Person über mehr als 4 Zimmer oder ein Ehepaar ohne im gleichen Haushalt lebende Kinder über mehr als 5 Zimmer verfügt.

Wer hingegen aus Gründen des gesteigerten Komforts von Anfang an eine Liegenschaft mit einer Vielzahl von Zimmern erwirbt und diese allein oder mit seinem Partner bewohnt, kann den Unternutzungsabzug nicht beanspruchen. Sinn und Zweck des Unternutzungsabzugs ist es, Härten zu vermeiden, die sich aus der Besteuerung des Eigenmietwertes für nicht mehr genutzten Wohnraum ergeben. Auch wenn der Eigenmietwert durch den Abzug von Hypothekarzinsen und Unterhaltskosten neutralisiert wird, kann der Unternutzungsabzug beansprucht werden. Die frühere Praxis bzw. Regelung in der Verordnung, wonach nur bei einem positiven Saldo der Liegenschaftsrechnung überhaupt ein Unternutzungsabzug in Frage kommt, wurde vom Kantonsgericht mit Entscheid vom 18. Juli 2007 aufgehoben (BStPra 8/2007, S. 604 ff.).

3.3 Berechnung

Für die Berechnung des Unternutzungsabzugs ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die Nebenräume (Küche, Bad, WC, Keller, Estrich usw.) nicht als Zimmer gelten und dass in aller Regel die kleineren Zimmer nicht mehr genutzt werden. Der Unternutzungsabzug wird nach der folgenden Formel berechnet:

$$\frac{\text{Eigenmietwert des Gebäudes} \times \text{Anzahl nicht genutzter Räume}}{\text{Anzahl Zimmer (+ 1 [StWE] bzw. + 2 [EFH] Nebenräume)}}$$

3.4 Gewinnungskosten

Der Unternutzungsabzug führt nicht zu einer Kürzung der abziehbaren Schuldzinsen (Hypothekarzinsen) und effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten. Für die Berechnung der Pauschale für die Unterhaltskosten wird jedoch vom reduzierten Eigenmietwert ausgegangen.

3.5 Beweislast

Die Unternutzung einer Liegenschaft stellt eine steuermindernde Tatsache dar, die von der steuerpflichtigen Person zu beweisen ist. Wird der Veranlagungsbehörde die Überprüfung der tatsächlichen Unternutzung verunmöglich, kann der Unternutzungsabzug nicht gewährt werden.

3.6 Geltung

Diese Regelung gilt ab Steuerjahr 2004 für die Staats- und Gemeindesteuer. Im Sinne einer harmonisierten Veranlagungspraxis wird sie auch für die direkte Bundessteuer übernommen (KM 383).



4. Gemeinschaftliches Eigentum

Befindet sich eine Liegenschaft im gemeinschaftlichen Eigentum (Miteigentum oder Gesamteigentum), wird der Eigenmietwert entsprechend der sachenrechtlichen Verhältnisse auf die Eigentümer aufgeteilt. Dies bedeutet, dass bei Miteigentum die im Grundbuch ausgewiesene Eigentumsquote massgebend für die Zuordnung des Eigenmietwerts ist. Bei Gesamteigentum fehlt naturgemäss eine im Grundbuch eingetragene Quote. In diesen Fällen kann der Eigenmietwert gleichmässig auf die einzelnen Eigentümer aufgeteilt werden (sog. Pro-Kopf-Methode). Bei Erbengemeinschaften kann die Erbquote herangezogen werden.

Massgebend sind somit die sachenrechtlichen Verhältnisse. Dies gilt unabhängig vom Zivilstand. Die sachenrechtlichen Regelungen können grundsätzlich nicht durch interne Vereinbarungen abgeändert werden.

Wird die Liegenschaft hingegen aufgrund eines Nutzungsrechts (Wohnrecht oder Nutzniessung) durch eine oder mehrere Personen bewohnt (z.B. bei Erbengemeinschaften), ist den Nutzungsberechtigten der Eigenmietwert zuzurechnen. Bei mehreren Nutzungsberechtigten wird dieser wiederum gleichmässig auf die berechtigten Personen aufgeteilt. Dies gilt nicht nur für Nutzungsrechte, welche im Grundbuch eingetragen sind (sog. dingliche Nutzungsrechte), sondern auch bei faktischen/obligatorischen Nutzungsrechten. Verbleibt somit beispielsweise ein Ehegatte/Partner nach der Trennung in der bis anhin gemeinsam bewohnten Liegenschaft, wird dem darin verbleibenden Ehegatten/Partner der Eigenmietwert zugerechnet (ausführlich zu Wohnrecht und Nutzniessung siehe unten Ziff. 5). Dies gilt beispielsweise auch, wenn eine Erbengemeinschaft besteht und der überlebende Ehegatte in der erbschaftsrechtlich noch unverteilten Liegenschaft wohnen bleibt.

In Zusammenhang mit dem Abzug für Liegenschaftsunterhalt, dem Abzug der Hypothek, dem Abzug für Hypothekarzinsen und der Zuordnung des Vermögenssteuerwerts verweisen wir auf:

- Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 29 Nr. 7, Ziff. 3 (pauschaler Liegenschaftsunterhalt);
- Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 29 Nr. 8, Ziff. 7 (effektiver Liegenschaftsunterhalt);
- Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 29 Nr. 10, Ziff. 2 (Hypothekarzinsen);
- Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 41 Nr. 1, Ziff. 1 (Vermögenssteuerwert);
- Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 48 Nr. 1, Ziff. 1 (Hypothek).

5. Wohnrecht und Nutzniessung

5.1 Wohnrecht

Das Wohnrecht besteht in der Befugnis, in einem Gebäude oder in einem Teil eines solchen Wohnung zu nehmen (Art. 776 Abs. 1 ZGB). Es ist unübertragbar und unvererblich, steht aber im Übrigen, soweit es das Gesetz nicht anders ordnet, unter den Bestimmungen der Nutzniessung (Art. 776 Abs. 2 und 3 ZGB). Ist das Wohnrecht auf einen Teil des Hauses beschränkt, so kann der Berechtigte die zum gemeinsamen Gebrauch bestimmten Einrichtungen mitbenutzen (Art. 777 Abs. 3 ZGB).

Grundsätzlich bildet der Wert des Wohnrechts steuerbares Einkommen, d.h. die Berechtigten haben den (auf ihr Wohnrecht fallenden) Eigenmietwert als Einkommen zu versteuern. Die werterhaltenden Aufwendungen an der Liegenschaft können von den Leistenden in Abzug gebracht werden.

Die obgenannten Regeln gelten aus Praktikabilitätsgründen sowohl beim entgeltlich als auch beim unentgeltlich begründeten Wohnrecht (KM 183).

Beim entgeltlichen Wohnrecht ist zwischen Einmalvergütung und periodischen Vergütungen zu unterscheiden. Bei der Einmalvergütung versteuern die Wohnrechtsberechtigten den Eigenmietwert und können die pauschalen oder effektiven Unterhaltskosten geltend machen. Entgeltliche Wohnrechte mit periodischen Vergütungen werden einkommenssteuerlich analog einem Mietverhältnis qualifiziert. Dementsprechend werden die periodischen Entgelte bei den Eigentümern als Liegenschaftserträge versteuert. Bei Wohnrechten mit periodischem Entgelt an Verwandte (z.B. Nachkommen) zu einem Vorzugspreis bilden 50% des auf das Wohnrecht entfallenden Eigenmietwertes die Grenze zum Rechtsmissbrauch (vgl. 24 Nr. 9, Ziffer 2).



Besondere Verhältnisse bei MFH ohne Aufteilung zu Stockwerkeigentum: Wird an einer nicht als Stockwerkeinheit ausgeschiedenen Wohnung an einem MFH ein periodisch entgeltliches Wohnrecht eingeräumt, stellt sich die Frage nach der Berechnung des Eigenmietwertes und der Zurechnung von Wohnrecht und Entgelt. Gemäss Praxis der Steuerverwaltung BL ist bei Zwei- und Mehrfamilienhäusern ohne Aufteilung zu Stockwerkeigentum der Mietwert der selbst genutzten Räume vom entsprechenden Anteil am Gesamteigenmietwert der Liegenschaft mit einem sachgerechten Schlüssel zu ermitteln. Liegt das von den Wohnrechtsberechtigten entrichtete periodische Entgelt unter dem auf deren Wohnung (gemäss erwähntem Schlüssel) entfallenden Eigenmietwertes, wird diesen die Differenz dazu als Einkommen qua Wohnrecht zugerechnet. Den Eigentümern wird das Entgelt als Mieteinnahme aufgerechnet. Hierzu ein Fallbeispiel:

Zweifamilienhaus der Eigentümerin B mit zwei spiegelbildlichen 5.5 Zimmerwohnungen und einem gesamten Eigenmietwert von CHF 20'000 (Staat; beim Bund Faktor 1.2). Sie räumt ihrem Sohn K ein Wohnrecht an der einen Wohnung ein und erhält von diesem dafür monatlich soviel, wie jeweils der halbe Hypozins beträgt. Gemäss der voranstehenden Praxis ergeben sich folgende Faktoren für Eigentümer:in (ETG) und Wohnrechtsberechtigter (WRN)

Ziffer	Bezeichnung	Staat EGT	Staat WRN	Bemerkungen
380	Übrige Einkünfte			
400	Eigenmietwert	10'000	6'000	Der EMW wird gemäss der Nutzung aufgeteilt; das vom WRN geleistete Entgelt wird von seinem hälftigen EMW abgezogen, ansonsten doppelte Belastung (voller EMW + Entgelt)
405	Mietzinseinnahmen	4'000		Das Entgelt wird beim EGT als Mietzinseinnahme berücksichtigt.
415	Unterhaltsabzug	-3'500	-1'500	Der EGT kann auch auf dem Entgelt einen Pauschalabzug geltend machen; im Gegenzug wird der Pauschalabzug bei WRN gekürzt.
550	Hypothekarzinsen	-8'000		Kann nur der Eigentümer der Hypothekarzinsen abziehen.
580	Dauernde Lasten			
Netto		2'500	4'500	

5.2 Nutzniessung

Vermögen, an dem eine Nutzniessung besteht, wird dem Nutzniesser zugerechnet, der Ertrag aus Nutzniessung oder anderen Nutzungsrechten demjenigen, welchem er rechtlich zufließt. Kapitalgewinne und -verluste sind in der Regel dem Eigentümer oder Forderungsberechtigten zuzurechnen (§ 10 StG, Art. 745 ZGB).

Wenn im Grundbuch eine Nutzniessung eingetragen ist, wird die Liegenschaft auf dem Liegenschaftsblatt den Nutzniessungsberechtigten zugewiesen. Das heisst, die Liegenschaft ist unabhängig vom Besitzverhältnis vollständig von den Nutzniessungsberechtigten zu versteuern.

→ Betreffend Vermögenssteuer (vgl. Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 43 Nr. 1)

6. Gartenhaus

Für die Bestimmung des Mietwerts für Gartenhäuser sind unter Berücksichtigung der die persönliche Benützung einschränkenden Besonderheiten Rechnung zu tragen, indem vom geltenden Steuerwert nur zwei Drittel in die Veranlagung einzusetzen sind (BStP IV 83, BStPra 1/2009 393) (KM 444).

→ Betreffend Vermögenssteuer (vgl. Baselbieter Steuerbuch, Band 1, 43 Nr. 1)

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))



- KM 40 (Mietwert und Unterhaltskosten bei auswärtigen Liegenschaften)
- KM 165E (Steuerrechtliche Behandlung von Vorzugsmietzinsen gegenüber Verwandten)
- KM 183 (Steuerrechtliche Behandlung des Wohnrechts)
- KM 383 (Behandlung des Unternutzungsabzugs beim Eigenmietwert)
- KM 444 (Die Besteuerung von Schreber-/Gartenhäusern)
- BLStP IV 83
- StGE 510 09 34 vom 12.08.2009 Eigenmietwert, Unternutzungsabzug
- StGE 510 08 82 vom 20.02.2009 Berechnung des Eigenmietwertes bei gemischt genutzten Liegenschaften
- StGE Nr. 021/2008 vom 29.02.2008 Interkantonale Steuerauscheidung: Eigenmietwert eines Gartenhauses; Verteilung der Leibrente; Kirchensteuer
- StGE Nr. 103/2008, 104/2008 vom 26.09.2008 Eigenmietwert Ferienhaus ausserhalb des Kantons Basel-Landschaft; Liegenschaftsunterhalt
- StGE Nr 18/2006 vom 24.02.2006 Mietkostenabzug: Verhältnis zum Eigenmietwert; Gleichbehandlung im Unrecht
- StGE Nr. 141/2006, 142/2006 vom 10.11.2006 Unternutzungsabzug
- StGE Nr. 101/2002 vom 6.12.2002 Mietkostenabzug: Verhältnis zum Eigenmietwert
- BstPra 2/2010 63-69 Eigenmietwertberechnung
- BstPra 1/2009 393-402 Besteuerung eines Gartenhauses
- BstPra 8/2007 604-613 Eigenmietwert: Unternutzungsabzug
- BstPra 3/2006 208-210 Eigenmietwert: Unternutzungsabzug
- BstPra 7/2005 363-371 Eigenmietwert und Mietkostenabzug; Steuergesetzänderung
- BstPra 7/2005 372-376 Mietkostenabzug: Anforderung an den Nachweis
- BstPra 1/2004 62-78 Mietkostenabzug: Verhältnis zum Eigenmietwert
- BStPra 7/1999 440-443 Mietkostenabzug: Verhältnis zum Eigenmietwert
- BStPra 6/1997 1-4 Direkte Bundessteuer: Eigenmietwert Zuschlag zulässig
- BStPra 6/1997 5-9 Direkte Bundessteuer: Unzulässiger Wohnkostenabzug
- RS EStV vom 21.02.2008 betreffend Übernahme ausserkantonaler Eigenmietwerte RS EStV vom 10.07.2019 Liste der Kantone mit unterschiedlichen Eigenmietwerten für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer ab Steuerperiode 2018
- Urteile des Bundesgerichts vom 13. April 2015 2C_427/2014 und vom 4.11.2022 2C_137/2022



Anhang 1 Tabelle für Eigenmietwerte bis Steuerjahr 2017

Bis zu einem steuerlichen Brandlagerwert von 20'000 Fr. beträgt der Eigenmietwert 64.53 %. Für jeden um 100 Fr. höheren steuerlichen Brandlagerwert reduziert sich dieser Satz gemäss nachstehender Tabelle:

von Fr.	bis Fr.	um je %	auf %
20'001	26'000	0.192925 %	52.95 %
26'001	35'000	0.085723 %	45.23 %
35'001	46'000	0.067129 %	37.85 %
46'001	61'000	0.040658 %	31.75 %
61'001	78'000	0.017280 %	28.81 %
78'001	99'000	0.012379 %	26.21 %
99'001	122'000	0.007457 %	24.49 %
122'001	203'000	0.002375 %	22.57 %
203'001	290'000	0.001960 %	20.86 %
290'001	435'000	0.001701 %	18.39 %

Bei einem steuerlichen Brandlagerwert von über 435'000 Fr. beträgt der Eigenmietwert einheitlich 80'000 Fr.

Anhang 2 Tabelle für Eigenmietwerte ab Steuerjahr 2018

Bis zu einem steuerlichen Brandlagerwert von 20'000 Fr. beträgt der Eigenmietwert 63,23 %. Für jeden um 100 Fr. höheren steuerlichen Brandlagerwert reduziert sich dieser Satz gemäss nachstehender Tabelle:

von Fr.	bis Fr.	um je %	auf %
20'001	26'000	0.192963 %	51.65 %
26'001	35'000	0.085751 %	43.93 %
35'001	46'000	0.067110 %	36.55 %
46'001	61'000	0.040663 %	30.45 %
61'001	78'000	0.017287 %	27.51 %
78'001	99'000	0.012380 %	24.91 %
99'001	122'000	0.007468 %	23.19 %
122'001	203'000	0.002373 %	21.27 %
203'001	290'000	0.001963 %	19.56 %
290'001	435'000	0.001702 %	17.09 %

Bei einem steuerlichen Brandlagerwert von über 435'000 Fr. beträgt der Eigenmietwert einheitlich 74'340 Fr.



Anhang 3 Korrekturfaktoren Gemeinden gemäss § 1 VoStG

Gemeinde	Korrektur-faktor	Gemeinde	Korrektur-faktor	Gemeinde	Korrektur-faktor	Gemeinde	Korrektur-faktor
Aesch	1.024	Dittingen	0.722	Lauwil	0.697	Röschenz	0.896
Allschwil	1.026	Duggingen	0.919	Liedertswil	0.732	Rothenthal	0.741
Anwil	0.683	Eptingen	0.665	Liesberg	0.717	Rümlingen	0.699
Arboldswil	0.749	Ettingen	1.033	Liestal	0.949	Rünenberg	0.734
Arisdorf	0.802	Frenkendorf	0.92	Lupsingen	0.889	Schönenbuch	0.981
Arlesheim	1.09	Füllinsdorf	0.955	Maisprach	0.716	Seltisberg	0.932
Augst	0.922	Gelterkinden	0.885	Münchenstein	0.985	Sissach	0.988
Bennwil	0.735	Giebenach	0.91	Muttenz	1.049	Tecknau	0.787
Biel-Benken	1.144	Grellingen	0.758	Nenzlingen	0.709	Tenniken	0.835
Binningen	1.072	Häfelfingen	0.733	Niederdorf	0.825	Therwil	1.098
Birsfelden	1.109	Hemmiken	0.714	Nusshof	0.726	Thürnen	0.825
Blauen	0.745	Hersberg	0.863	Oberdorf	0.809	Titterten	0.748
Böckten	0.838	Hölstein	0.812	Oberwil	1.084	Wahlen	0.786
Bottmingen	1.178	Ittingen	0.923	Oltingen	0.649	Waldenburg	0.775
Bretzwil	0.754	Känerkinden	0.787	Ormalingen	0.819	Wenslingen	0.726
Brislach	0.766	Kilchberg	0.634	Pfeffingen	1.084	Wintersingen	0.708
Bubendorf	0.922	Lampenberg	0.777	Pratteln	0.95	Wittinsburg	0.75
Buckten	0.788	Langenbruck	0.743	Ramlinsburg	0.911	Zeglingen	0.64
Burg im Leimental	0.739	Läufelfingen	0.746	Reigoldswil	0.825	Ziefen	0.745
Buus	0.713	Laufen	0.959	Reinach	1.043	Zunzgen	0.868
Diegten	0.746	Lausen	0.967	Rickenbach	0.801	Zwingen	0.925