

Einkommenssteuer

Bewertung des Eigenmietwerts bei erheblichem Renovationsdefizit

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts, Lausanne vom 20. September 2022

Wenn eine Liegenschaft wegen erheblichem Renovationsbedarf – ohne gegenteiligen Nachweis – objektiv als nicht vollends unvermietbar gilt, so muss dieser Umstand bei der Festsetzung des Eigenmietwerts berücksichtigt werden. Weil dies die Vorinstanz aber vollständig unberücksichtigt liess und trotzdem den vollen Eigenmietwert als steuerbare Eigennutzung qualifiziert hat, ist dieses Resultat bundesrechtswidrig.

Sachverhalt:

A. A., wohnhaft im Kanton Schaffhausen, erbt nach dem Tod ihrer Mutter im Jahr 2012 eine Liegenschaft (Baujahr 1958) in U., womit sie im Kanton Basel-Landschaft beschränkt steuerpflichtig wurde. Die Liegenschaft ist bis heute unbewohnt und es wurde für sie seit der Erbschaft bis und mit dem Jahr 2017 kein Eigenmietwert besteuert.

B. Am 22. August 2019 erliess die Steuerverwaltung Basel-Landschaft für die Staatssteuer 2018 ein erstes Mal eine Veranlagungsverfügung, in welcher A. für die Liegenschaft ein Eigenmietwert in der Höhe von Fr. 17'357.– aufgerechnet wurde. Die hiergegen erhobenen kantonalen Rechtsmittel blieben ohne Erfolg (Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 16. März 2020; Präsidialentscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 28. August 2020; Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, vom 1. September 2021).

C. A. beantragt vor Bundesgericht mittels Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, das Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 1. September 2021 sei aufzuheben und der Eigenmietwert der Liegenschaft in U. sei mit Fr. 0.– zu veranlagern. Eventualiter sei die Sache an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft und die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beantragen die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1. Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a BGG, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert.

2.

2.1. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantizieren (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

2.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich

wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2; 139 I 229 E. 2.2; 138 I 274 E. 1.6).

3. Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass ihre Liegenschaft objektiv unvermietbar sei und ihr dafür kein Eigenmietwert aufgerechnet werden dürfe. Die Vorinstanz habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verletzt, da sie weder einen Augenschein der Liegenschaft noch eine Anhörung des dipl. Arch. ETH B. durchgeführt habe. Zudem sei ein Bericht des genannten Architekten in willkürlicher Weise ausgelegt und der Sachverhalt daher offensichtlich unrichtig festgestellt worden, indem angenommen worden sei, die Liegenschaft sei vermietbar.

3.1. Nach Art. 29 Abs. 2 BV haben die Parteien ausserdem Anspruch darauf, dass ihre rechtzeitig und formgerecht angebotenen Beweismittel abgenommen werden, soweit sie als tauglich erscheinen (BGE 144 II 427 E. 3.1; 143 III 65 E. 3.2; 134 I 140 E. 5.3). Ein Beweismittel ist tauglich, wenn es geeignet ist, den rechtserheblichen Sachverhalt zu erhellen. In diesem Sinne müssen angebotene Beweise nicht abgenommen werden, wenn sie eine für die rechtliche Beurteilung unerhebliche Frage betreffen (BGE 144 II 194 E. 4.4.2). Nach der Rechtsprechung verletzt es den Anspruch auf rechtliches Gehör auch nicht, wenn ein Gericht auf die Abnahme beantragter Beweismittel verzichtet, weil es aufgrund der bereits abgenommenen Beweise seine Überzeugung gebildet hat und ohne Willkür annehmen kann, dass seine Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (sog. vorweggenommene oder antizipierte Beweiswürdigung; BGE 144 II 427 E. 3.1.3; 141 I 60 E. 3.3; 136 I 229 E. 5.3; 134 I 140 E. 5.3).

3.2. Nach Art. 7 Abs. 1 StHG ist den Kantonen die Besteuerung des Eigenmietwerts von Grundstücken vorgeschrieben. Die Eigenmietwertbesteuerung bezweckt, Eigentümer, die einerseits keinen Mietzins bezahlen müssen und Anspruch auf eine bestimmte Anzahl von Abzügen (Hypothekarzinsen, Unterhaltskosten, etc.) haben, und Mieter, die für ihre privaten Wohnbedürfnisse keinen steuerlichen Abzug machen können, steuerlich gleich zu stellen (Urteil 2C_605/2021 vom 4. August 2022 E. 4.1, zur Publikation vorgesehen; BGE 143 I 137 E. 3.2; 131 I 377 E. 2.1; 99 Ia 344 E. 5c). 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) hat der Eigenmietwert grundsätzlich dem Marktmietwert zu entsprechen (Urteil 2C_605/2021 vom 4. August 2022 E. 4.2, zur Publikation vorgesehen; BGE 143 I 137 E. 3.3). Nach der Rechtsprechung dürfen die Kantone den Eigenmietwert für ihre Steuern tiefer ansetzen, sofern er im Einzelfall die verfassungsrechtliche Untergrenze von 60% der Marktmiete nicht unterschreitet (BGE 143 I 137 E. 3.3; 132 I 157 E. 3.3; 124 I 145 E. 4d; vgl. zur Situation bei der direkten Bundessteuer Urteil 2C_605/2021 vom 4. August 2022 E. 4.2, zur Publikation vorgesehen). Der Kanton Basel-Landschaft trägt diesen harmonisierungs- und verfassungsrechtlichen Vorgaben unter anderem dadurch Rechnung, dass er den Eigenmietwert auf einen Bereich zwischen mindestens 60% und maximal 65% des marktüblichen Mietwertes eingrenzt (§ 27ter Abs. 6 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Februar 1974 [StG/BL; SGS 331]; vgl. zur Bundesrechtswidrigkeit der Vorgängerbestimmung BGE 143 I 137 E. 4.5). Von der Bemessung des Eigenmietwerts in Relation zur Marktmiete zu unterscheiden ist die Frage, ob überhaupt ein Eigengebrauch der Liegenschaft vorliegt, der nach § 24 lit. d StG/BL Anlass zur Besteuerung eines Eigenmietwerts gibt (vgl. auch Art. 21 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Diesbezüglich hat das Bundesgericht erkannt, dass kein steuerbarer Eigengebrauch gegeben ist, wenn das Objekt leer steht, weil es aufgrund von objektiven, äusseren Umständen nicht benutzt werden kann (z.B. wegen fehlender Beheizung in der Winterzeit) oder weil es trotz entsprechender Absicht und ernsthafter Bemühungen nicht vermietet oder verkauft werden kann. Von einem steuerbaren Eigengebrauch ist dagegen auch dann auszugehen, wenn der Eigentümer die Liegenschaft zwar nicht tatsächlich bewohnt, sich aber das Recht hierzu vorbehält, ohne es auszuüben; auch in einem solchen Fall hat er die Liegenschaft inne, weil er sie jederzeit beziehen kann (Urteile 2C_509/2020 vom 7. Oktober 2020 E. 3, in: StE 2021 B 25.3 Nr. 48, StR 75/2020 S. 930; 2C_830/2019 vom 27. April 2020 E. 9.1, in: StE 2020 B 29.1 Nr. 8,

StR 75/2020 S. 567; 2C_773/2009 vom 23. April 2010 E. 2.1; vgl. auch BGE 99 Ia 344 E. 5c; 75 I 246 E. 1 und 2; 72 I 223 E. 3 S. 225; Urteil 2C_1087/2018 vom 29. Juli 2019 E. 4.4, in: StE 2020 B 25.3 Nr. 46, StR 74/2019 S. 804).

3.3. Gemäss den Feststellungen der Vorinstanz, die sich insoweit mit der Darstellung der Beschwerdeführerin decken, hielt der Bericht des Architekten fest, dass die Liegenschaft im jetzigen Zeitpunkt nicht vermietet werden könne. Vorweg müssten dafür die vor 50 Jahren ersetzte Küche sowie die rund 45-jährigen Badezimmer renoviert werden. Den weiteren Inhalt des Berichts gibt das Urteil der Vorinstanz allerdings nur verkürzt und insoweit offensichtlich unrichtig (Art. 97 Abs. 1, Art. 105 Abs. 2 BGG) wieder: Wo der Architekt ausführte, dass gelegentlich anstehende Arbeiten die Vermietbarkeit des Gebäudes nicht beeinflussen, bezog sich dies nicht auf die Renovation der Küche und der Badezimmer, deren Kosten der Architekt auf mindestens Fr. 150'000.– schätzte, sondern auf - zusätzliche - Sanierungsarbeiten an den Leitungen und des Kanalisationsanschlusses des Gebäudes.

3.4. Ungeachtet des anerkannten grossen Renovationsdefizits der streitbetroffenen Liegenschaft befand die Vorinstanz, dass sie objektiv nutzbar und überdies "nach der Vornahme von Renovationsarbeiten in der Höhe von etwa Fr. 150'000.– auch einer Verkaufs- oder Mietmöglichkeit unterstehend" sei. Objektive äussere Umstände, die einer Nutzung der Liegenschaft entgegen stünden, seien nicht ersichtlich. Auch die eventualiter beantragte Reduktion des Eigenmietwerts auf Fr. 2'400.– pro Jahr lehnte die Vorinstanz ab.

3.5. Die Würdigung der Vorinstanz ist nicht leicht nachzuvollziehen. Namentlich geht aus ihren Ausführungen nicht klar hervor, ob sie die Liegenschaft für objektiv (d.h. gänzlich) unvermietbar hielt oder lediglich davon ausging, dass sie trotz des unbestrittenen grossen Renovationsbedarfs vermietet werden könnte (und der Beschwerdeführerin daher ein Eigenmietwert zugerechnet werden kann), selbst wenn diese aus der Vermietung nur einen reduzierten Mietzins erzielen könnte (vgl. diesbezüglich auch die Vernehmlassung der ESTV). In Anbetracht dessen, dass die Vorinstanz der Beschwerdeführerin überhaupt einen Eigenmietwert aufrechnete, was bei gänzlicher Unvermietbarkeit und einer Marktmiete von Fr. 0.– ausgeschlossen wäre (vgl. oben E. 3.2), sind ihre Ausführungen im zweitgenannten Sinn zu interpretieren. Die Annahme, dass die Liegenschaft nicht gänzlich unvermietbar ist, erscheint nicht als nachgerade unhaltbar, räumt doch auch die Beschwerdeführerin ein, dass es sich nicht um eine Ruine handle und sie bislang keine Bemühungen unternommen habe, die Liegenschaft zu vermieten. Angesichts der Beweismittel, die der Vorinstanz vorlagen, ist es auch nicht willkürlich, dass sie auf eine Anhörung des Architekten verzichtet hat, sodass der Gehörsanspruch der Beschwerdeführerin insoweit nicht verletzt worden ist (vgl. oben E. 3.1).

3.6. Unhaltbar ist jedoch, wenn die Vorinstanz es ablehnt, dem Renovationsbedarf im Rahmen der Festsetzung des Eigenmietwerts Rechnung zu tragen, wie dies die Beschwerdeführerin eventualiter beantragt hatte. Es ist unbestritten, dass die Liegenschaft einen grossen Renovationsbedarf aufweist und sich dieser Renovationsbedarf stark auf den am Markt erzielbaren Mietzins auswirkt. Für diese Fälle gebieten § 27^{ter} Abs. 7 StG/BL und auch Art. 127 Abs. 2 BV eine Reduktion des schematisch ermittelten Eigenmietwerts, um ihn in angemessene Relation zur Marktmiete zu bringen. Die Erwägung der Vorinstanz, dass nach § 27ter StG/BL kein "Ermessensspielraum" für eine solche Reduktion bestehe (vgl. angefochtenes Urteil E. 7), steht offensichtlich im Widerspruch zu Abs. 7 dieser Bestimmung und lässt sich nicht halten.

4. Nach dem Gesagten ist bundesrechtlich zwar nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz grundsätzlich von einem Eigenmietwert ausgeht. Sie hätte jedoch aufgrund des festgestellten grossen Renovationsbedarfs eine Reduktion des schematisch ermittelten Eigenmietwerts prüfen müssen. Die Beschwerde ist daher im Eventualantrag gutzuheissen und das angefochtene Urteil ist aufzuheben. Die Sache ist zur ergänzenden Sachverhaltsfeststellung und Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang rechtfertigt es sich, dem Kanton Basel-Landschaft die vollen Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Die Beschwerdeführerin hat sich vor Bundesgericht selbst vertreten. Sie behauptet zwar, dass ihr Kosten für einen Rechtsberater entstanden seien, substantiiert diese Kosten aber nicht weiter. Unter diesen Umständen rechtfertigt es sich nicht, ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG; Art. 11 des

Reglements vom 31. März 2006 über die Parteientschädigung und die Entschädigung für die amtliche Vertretung im Verfahren vor dem Bundesgericht [SR 173.110.210.3]).

Demnach wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Das Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, vom 1. September 2021 wird aufgehoben. Die Angelegenheit wird zu ergänzender Sachverhaltsfeststellung und Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...