

## Direkte Bundessteuer

### Eigenmietwert: Leerstehende Wohnung, Unternutzungsabzug

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 122/2003 vom 17. Juni 2004

*Der Eigentümer einer Liegenschaft muss sich deren Mietwert anrechnen lassen, wenn er sie selbst bewohnt oder zu anderen Zwecken selbst gebraucht. Die Selbstnutzung ist grundsätzlich nicht abhängig von der tatsächlichen zeitlichen Nutzung des Gebäudes. Hält sich der Eigentümer die Liegenschaft zum jederzeitigen Eigengebrauch zur Verfügung, ist dies der ganzjährigen vollumfänglichen Eigennutzung gleichzustellen. Eigennutzung liegt auch vor, wenn der Eigentümer aus gesundheitlichen Gründen dauerhaft hospitalisiert und nicht mehr in der Lage ist, die Wohnung selbst zu benutzen, die Wohnung aber nicht geräumt wird und die Möbel darin eingestellt bleiben. Bei der direkten Bundessteuer kann ein Unternutzungsabzug gewährt werden, wenn der Steuerpflichtige wegen nicht bloss vorübergehender, erheblicher Verminderung der Wohnbedürfnisse nur noch einen Teil der Liegenschaft nutzt. Der Unternutzungsabzug setzt nicht voraus, dass die Liegenschaft selbst bewohnt wird, Eigennutzung in anderer Form genügt schon.*

#### I. Sachverhalt

1. In der Steuererklärung pro 2001 hat die Beschwerdeführerin für die Liegenschaft X.-Strasse 45 in Basel lediglich für 238 Tage einen Eigenmietwert in Höhe von Fr. 33'743.– deklariert. Als Begründung wird angeführt, dass die Liegenschaft seit dem 29. September 2001 leer stehe und die Beschwerdeführerin seit diesem Tag hospitalisiert bzw. in Heimpflege sei. Mittels Verweis auf das Veranlagungsprotokoll zu den kantonalen Steuern hat die Steuerverwaltung Basel-Stadt die Beschwerdeführerin mit Veranlagungsprotokoll zur direkten Bundessteuer 2001 vom 17. Oktober 2002 darüber informiert, dass sie den Eigenmietwert für die Liegenschaft X.-Strasse 45 für das ganze Jahr 2001 zu versteuern habe, da sie immer noch an der Adresse angemeldet sei und sich somit die Liegenschaft zur Verfügung halte. Der Eigenmietwert wurde demgemäss auf Fr. 51'040.– (4% des Steuerwertes von Fr. 1'276'000.–) statt auf Fr. 33'743.– festgelegt. Die Veranlagungsverfügung zur direkten Bundessteuer pro 2001 datiert vom 17. Oktober 2002.

2. Mit Schreiben vom 7. November 2002 hat die Tochter der Beschwerdeführerin in deren Namen Einsprache erhoben, welche die Steuerverwaltung Basel-Stadt mit Einspracheentscheid vom 27. Juni 2003 abgewiesen hat.

Gegen diesen Einspracheentscheid richten sich die vorliegende Beschwerde vom 2. Juli 2003 (Poststempel) und die Beschwerdebegründung vom 28. Juli 2003. Darin beantragt die Tochter der Beschwerdeführerin, den Entscheid der Steuerverwaltung

Basel-Stadt vom 27. Juni 2003 vollumfänglich aufzuheben und das steuerbare Einkommen in beiden Veranlagungen (Veranlagungsverfügung vom 17. Oktober 2002, Kantons- und Bundessteuern 2001) um den Betrag der Aufrechnung des Eigenmietwertes für die Zeit der Hospitalisierung der Steuerpflichtigen herabzusetzen. Für den Fall, dass diesem Begehren nicht stattgegeben werden könne, sei bei der direkten Bundessteuer ein Abzug gemäss Art. 21 Abs. 2 DBG zu gewähren. Die ordentlichen und ausserordentlichen Kosten seien dem Staat aufzuerlegen und der Vertreterin eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen. Auf die Einzelheiten ihres Standpunktes wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

3. In ihrer Vernehmlassung vom 5. Dezember 2003 schliesst die Steuerverwaltung Basel-Stadt auf Abweisung der Beschwerde. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat keine Vernehmlassung eingereicht.

## *II. Entscheidungsgründe*

2. a) Die Beschwerdeführerin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 27. Juni 2003 aufzuheben und für die Zeit nach der Hospitalisierung der Beschwerdeführerin keinen Eigenmietwert der Liegenschaft X.-Strasse 45 aufzurechnen. Eventualiter wird die Gewährung eines Unternutzungsabzugs beantragt.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Nicht bestritten ist insbesondere, dass die Beschwerdeführerin die Liegenschaft seit dem 29. September 2001 aufgrund ihrer Hospitalisierung nicht mehr bewohnt hat. Zwischen den Parteien ist hingegen strittig, ob für die Zeit der Hospitalisierung der Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2001 ein Eigenmietwert aufzurechnen ist. Im Eventualpunkt ist die Gewährung eines Unternutzungsabzugs umstritten.

3. a) Gemäss Art. 21 Abs. 1 DBG sind Erträge aus unbeweglichem Vermögen steuerbar. Darunter fallen nach lit. b insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (Eigenmietwert). Die Festsetzung des Eigenmietwertes erfolgt unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft (Art. 21 Abs. 2 DBG).

b) Die Nutzung des eigenen Grund und Bodens erspart dem Berechtigten unter anderem den Mietzins. Deshalb muss sich der dinglich Nutzungsberechtigte den Mietwert als Einkommen anrechnen lassen (vgl. Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. Aufl. Basel 1970, S. 215). Eine solche Eigennutzung liegt vor, wenn der Eigentümer die Liegenschaft selbst bewohnt oder sie zu anderen Zwecken selbst gebraucht. Die Eigennutzung kann auch durch seinen Ehegatten und die Kinder erfolgen oder durch sonstige unterhaltsberechtigten Personen, die unent-

geltlich im Haushalt des Eigentümers wohnen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 21 N 67 f.; Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel/Genf/München, § 27ter N 3). Die Selbstnutzung ist jedoch grundsätzlich nicht abhängig von der tatsächlichen zeitlichen Nutzung eines Gebäudes. Hält sich der Eigentümer die Liegenschaft zum jederzeitigen Eigengebrauch zur Verfügung, ist dies der ganzjährigen vollumfänglichen Eigennutzung gleichzustellen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 21 N 72; Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., § 27ter N 6; Zwahlen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Hrsg. Zweifel/Athanas, Basel/Genf/München 2000, Art. 21 N 23). Entscheidend ist der Wille, dass der Eigentümer sich die Liegenschaft kraft seines Willens zur Benützung zur Verfügung hält (StRKE Nr. 66/1995 vom 30. August 1995, publ. in BStPra, Bd. XIII, Nr. 7/1997, S. 465; BGE vom 15. Juli 1949 i. S. E.A., publ. in: ASA 18, S. 266 f.; StRK ZH vom 5. März 1992, publ. in StE 1992 B 25.3 Nr. 13). Demgegenüber fällt kein Eigenmietwert an, wenn es dem Eigentümer an diesem Willen fehlt und die Nutzung vielmehr aus äusseren Gründen unterbleibt, sei es, weil sich kein Mieter findet, weil das Gebäude bloss teilweise nutzbar ist oder es leer steht, da es zum Verkauf bestimmt ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 21 N 72 mit Hinweisen).

4. Die Tochter der Beschwerdeführerin macht in ihrer Beschwerdebegründung vom 28. Juli 2003 geltend, dass ihre Mutter ihr Haus aufgrund eines Hirnschlags plötzlich und unerwartet habe verlassen müssen und aus medizinischen und pflegerischen Gründen jetzt und auch in Zukunft nicht mehr werde in ihrem Haus wohnen können. Bei der Liegenschaft X.-Strasse 45 handle es sich um ein Haus mit 16 Zimmern, das weder geräumt noch renoviert sei. Es sei unmöglich, das Haus im derzeitigen Zustand zu verkaufen oder gar zu vermieten. Da ihre Mutter das Spital nicht mehr werde verlassen können, könne nicht ernsthaft behauptet werden, dass sie sich ihr Haus für den Eigengebrauch oder zu einem andern Vorteil zur Verfügung halte. Ihre Mutter sei nicht mehr in der Lage zu entscheiden, ob es geräumt, renoviert und vermietet oder ob es verkauft werden solle und habe keinerlei Nutzung aus ihrer Liegenschaft.

5. Die Vertreterin der Beschwerdeführerin vertritt den Standpunkt, dass die Voraussetzungen für eine Eigennutzung der Liegenschaft für die Zeit nach der Hospitalisation der Beschwerdeführerin nicht mehr gegeben seien, da sie aus gesundheitlichen Gründen weder in ihr Haus zurückkehren noch einen Entscheid über dessen Zukunft fällen könne. Aus der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin nach ihrer Hospitalisation nicht mehr in der Lage ist, ihr Haus selber zu bewohnen, kann entgegen der Auffassung ihrer Vertreterin nicht geschlossen werden, dass kein Eigenmietwert anfällt. Abzustellen ist einzig auf den Willen, sich die Nutzungsmöglichkeit der Liegenschaft vorzubehalten. Dass die Beschwerdeführerin aus gesundheitlichen Gründen Entscheidungen über die Verwendung der Liegenschaft nicht mehr fällen und somit einen entsprechenden Nutzungswillen nicht mehr bilden kann, ist für die vorliegende Beurteilung nicht von Bedeutung. Die entsprechenden Entscheide sind durch jene Personen zu fällen, die befugt sind, für die Beschwerdeführerin zu handeln. Aufgrund der Vertretung durch handlungsbefugte Personen ist es

der Beschwerdeführerin beispielsweise auch möglich, das vorliegende Beschwerdeverfahren zu führen. Für das Vorbehalten der Nutzungsmöglichkeit spricht insbesondere die Tatsache, dass die Möbel der Beschwerdeführerin sich immer noch in der Liegenschaft befinden. Die vorbehaltene Nutzung muss im Übrigen nicht durch die Beschwerdeführerin selber wahrgenommen werden, sondern kann auch durch Familienangehörige erfolgen, die das Haus unentgeltlich bewohnen. Äussere Gründe für das Unterbleiben der Nutzung, die direkt mit der Nutzbarkeit des Gebäudes zusammenhängen, wie Baufälligkeit oder Leerstand wegen Käufer- bzw. Mietersuche, sind vorliegend nicht ersichtlich. Daher ist aufgrund der Umstände davon auszugehen, dass die Liegenschaft auch nach der Hospitalisation der Beschwerdeführerin weiterhin zu deren Eigennutzung zur Verfügung gehalten wird, weshalb ihr auch für diesen Zeitraum der entsprechende Eigenmietwert anzurechnen ist. Die Steuerverwaltung Basel-Stadt hat die Einsprache der Beschwerdeführerin in diesem Punkte somit zu Recht abgewiesen.

6. Nachdem der Hauptantrag der Beschwerdeführerin abgewiesen wird, ist ihr Eventualbegehren auf Gewährung eines Unternutzungsabzugs gemäss Art. 21 Abs. 2 DBG zu prüfen. Dazu ist Folgendes festzuhalten:

a) Auf dem Eigenmietwert wird ein Abzug gewährt, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er wegen nicht bloss vorübergehender, erheblicher Verminderung der Wohnbedürfnisse nur noch einen Teil des selbstbewohnten Grundstücks nutzt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 21 N 94; Zwahlen, a.a.O., Art. 21 N 94 ff.; Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., § 27ter N 30). Damit werden zu grosse Nutzungsmöglichkeiten, welche zwar objektiv vorliegen, subjektiv aber aufgrund der Verhältnisse der steuerpflichtigen Person gar nicht ausgeübt werden, in die Berechnung der Eigenmiete einbezogen (vgl. Zwahlen, a.a.O., Art. 21 N 27).

b) Die Steuerverwaltung Basel-Stadt ist der Auffassung, dass die Gewährung eines Unternutzungsabzuges nur in Frage komme, wenn die entsprechende Liegenschaft selbstbewohnt sei. Diese am Wortlaut orientierte Auslegung von Art. 21 Abs. 2 DBG greift angesichts der besonderen Umstände des vorliegenden Falles zu kurz. Es wäre widersprüchlich, für die Aufrechnung des Eigenmietwertes der Beschwerdeführerin eine hypothetische Eigennutzung für die Zeit nach ihrer Hospitalisation anzurechnen, ihr aber gleichzeitig den Unternutzungsabzug zu verweigern, da sie die Liegenschaft nicht mehr selbst bewohnt. Damit würde für die Beurteilung des Eigenmietwertes auf einen hypothetischen Sachverhalt abgestellt, während bei der Frage des Unternutzungsabzugs die tatsächlichen Verhältnisse zum Massstab genommen werden. Da die Beschwerdeführerin die Liegenschaft seit ihrer Hospitalisation nachweislich nicht mehr bewohnt hat, ist ihr ein Unternutzungsabzug zu gewähren.

...

*Demgemäss wird erkannt:*

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung Basel-Stadt zurückgewiesen.