

Entscheide

Eigenmietwert

Gemischt genutztes Mehrfamilienhaus

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2010-168 vom 8. Dezember 2011

Der Eigenmietwert der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Mehrfamilienhaus richtet sich gemäss § 16 Abs. 2 StV nach den Mietzinsen, die von den Mietern für vergleichbare Wohnungen gefordert werden. Unterscheidet sich die Beschaffenheit der vermieteten und der selbstgenutzten Wohnungen, stellt das Abstellen auf die Wohnfläche eine schematische, aber durchaus geeignete Methode zur Ermittlung eines realistischen Eigenmietwerts dar. Dass die unterschiedlichen Methoden zur Ermittlung des Eigenmietwertes bei Mehrfamilienhäusern einerseits und bei selbstgenutzten Einfamilienhäusern und Stockwerkeigentumswohnungen andererseits, wo gemäss § 16 Abs. 1 StV auf den Steuerwert bzw. Realwert abgestellt wird, zu voneinander abweichenden Ergebnissen führen können, trifft zu, ist mit dem Rechtsgleichheitsgebot aber vereinbar, da für die Anwendung unterschiedlicher Methoden sachliche Gründe bestehen.

Sachverhalt:

A. Die Rekurrenten, H. und M. X., welche in eingetragener Partnerschaft leben, sind Eigentümer der Liegenschaft an der A.-Str. 8 in B. Die Liegenschaft besteht aus einem Haupthaus und einem Hinterhaus. Die Rekurrenten bewohnen das gesamte Obergeschoss des Haupthauses. Dieses weist eine Fläche von 150 m² auf. Im Erdgeschoss des Haupthauses vermieten die Rekurrenten eine Wohnung zu einem monatlichen Mietzins von CHF 2'100.00, d.h. jährlich zu einem Mietzins von CHF 25'200.00. Die Wohnung im Erdgeschoss weist eine Fläche von 100 m² auf. Das Hinterhaus wird geschäftlich als Bed & Breakfast genutzt und hat eine Grösse von 50 m². Die Rekurrenten deklarierten in ihrer Steuererklärung für die kantonalen Steuern pro 2009 den Eigenmietwert der Liegenschaft zum gleichen Betrag wie die Mietzinseinnahmen. Die Steuerverwaltung setzte neben den Mieteinnahmen aus der Wohnung im Erdgeschoss in der Höhe von CHF 25'200.00 einen Betrag für die Eigenmiete im Mehrfamilienhaus von CHF 43'500.00 ein. Den Unterhalt setzte die Verwaltung mit einem Betrag von CHF 13'740.00 und den Vermögenssteuerwert der Liegenschaft mit einem Wert von CHF 1'216'000.00 ein. Mit Veranlagungsver-

fügung vom 19. August 2010 wurde das steuerbare Einkommen zu den kantonalen Steuern pro 2009 auf insgesamt CHF 361'070.00 und das steuerbare Vermögen auf CHF 566'868.00 festgesetzt.

B. Mit Schreiben vom 28. August 2010 erhoben die Rekurrenten dagegen Einsprache. Sie begründeten die Einsprache damit, dass sie seit Jahren den Eigenmietwert von CHF 25'160.00 in die Steuererklärungen eingesetzt hätten. Dies sei immer so akzeptiert worden und die Erhöhung des Eigenmietwertes auf CHF 43'500.00 erscheine als nicht gerechtfertigt und willkürlich.

In ihrer Einsprachebegründung vom 18. September 2010 machten die Rekurrenten geltend, dass eine dauernde Änderung der Besteuerungspraxis nicht angehe. Es liege keine steuerliche Neubewertung vor. Die Ansetzung einer Miete in Höhe von CHF 12'600.00 für das Hinterhaus halte einem Drittvergleich nicht stand. Bei einer Dauervermietung könnten dafür pro Monat lediglich CHF 500.00 bis CHF 600.00 angerechnet werden. Die vermietete Wohnung im Erdgeschoss könne auch nicht mit der selbstgenutzten Wohnung im Obergeschoss verglichen werden. Ausserdem müsse der Gartenunterhalt von CHF 500.00 pro Monat berücksichtigt werden. Die Miete der Wohnung im Erdgeschoss beinhalte auch die kostenlose Mitbenützung der Waschküche, welche nicht noch separat über die Nebenkosten abgerechnet werde. Sie würden somit gegenüber Besitzern von Einfamilienhäusern benachteiligt, denn bei jenen werde die Eigenmiete aufgrund des Steuerwertes berechnet. Es sei vielmehr so, dass es sich objektiv betrachtet um ein Einfamilienhaus mit Einliegerwohnung handle und nicht um ein Mehrfamilienhaus. Der Ertrag würde sich auf insgesamt CHF 57'700.00 belaufen.

Die Steuerverwaltung hiess die Einsprache mit Entscheid vom 10. Dezember 2010 teilweise gut. Bei ihrer Begründung führte sie im Wesentlichen an, dass es sich bei der fraglichen Liegenschaft gemäss Grundbuch um ein Mehrfamilienhaus mit Nebengebäude handle. Die Wohnung im Obergeschoss und das Hinterhaus werden von den Rekurrenten selber genutzt. Der Eigenmietwert der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Mehrfamilienhaus richte sich nach den Mietzinsen, die die steuerpflichtige Person von Mietern für vergleichbare Wohnungen fordere. So sei vergleichsweise die Wohnung im Erdgeschoss mit einer Fläche von 100 m² und einem monatlichen Mietzins in Höhe von CHF 2'100.00 heranzuziehen. Somit ergebe sich bei der Wohnung im Erdgeschoss ein Mietpreis von CHF 21.00 pro Quadratmeter. Dieser Mietpreis pro Quadratmeter sei, trotz unterschiedlicher Raumeinteilung, auch für die Bestimmung des Eigenmietwertes der selbstbewohnten Wohnung im Obergeschoss und des Hinterhauses heranzuziehen. Aufgrund der Fläche ergebe dies für die Wohnung im Obergeschoss und das Hinterhaus monatliche Eigenmietwerte von CHF 3'150.00 bzw. CHF 1'050.00. Der jährliche Eigenmietwert wurde somit auf CHF 37'800.00 bzw. CHF 12'600.00 festgelegt. Vom deklarierten Reinerlös aus dem Betrieb des Bed & Breakfast in Höhe von CHF 13'188.90 liess die Verwaltung im Einspracheentscheid die Eigenmiete des Hinterhauses von CHF 12'600.00 als Gewinnungskosten zum Abzug zu. Als Ertrag aus der selbständigen Erwerbstätigkeit setzte sie neu einen Betrag von CHF 589.00 ein. Für die Wohnung im Erdgeschoss

setzte die Verwaltung unverändert den Mietertrag von CHF 25'100.00 ein. Der Jahresertrag der Liegenschaft wurde somit auf gesamthaft CHF 75'600.00 festgelegt. Insgesamt führte dies zu einer teilweisen Guttheissung, so dass das steuerbare und satzbestimmende Einkommen neu auf CHF 354'000.00 und das steuerbare Vermögen auf CHF 358'000.00 festgesetzt wurde.

C. Mit Schreiben vom 23. Dezember 2010 haben die Rekurrenten gegen den Einspracheentscheid vom 10. Dezember 2010 Rekurs erhoben. Sie beantragen, den Gesamtertrag der Liegenschaft auf CHF 58'920.00 festzusetzen. Eventualiter sei der Gesamtertrag der Liegenschaft auf CHF 64'889.00 festzusetzen.

In ihrer Vernehmlassung vom 28. Februar 2011 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

In einem zweiten Schriftenwechsel halten die Parteien an ihren Anträgen fest. Die einzelnen Standpunkte ergeben sich, soweit erforderlich, aus den nachstehenden Erwägungen. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte verzichtet werden.

Erwägungen:

2.a) Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 10. Dezember 2010 betreffend kantonale Steuern pro 2009 aufzuheben und den Gesamtertrag der Liegenschaft auf CHF 58'920.00 festzusetzen. Eventualiter sei der Gesamtertrag der Liegenschaft auf CHF 64'889.00 festzusetzen.

b) Zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung zu Recht eine Erhöhung des Eigenmietwertes der Liegenschaft an der A.-Str. 8 in B. vorgenommen hat und, ob diese Erhöhung angemessen ist.

3.a) aa) Gemäss § 22 Abs. 1 StG sind Erträge aus unbeweglichem Vermögen steuerbar. Darunter fallen nach lit. b dieser Bestimmung insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (Eigenmietwert).

bb) Die Nutzung des eigenen Grund und Bodens erspart dem Berechtigten unter anderem den Mietzins (vgl. StRKE Nr. 122/2003 vom 17. Juni 2004, Erw. 3b, publ. in StE 2006, B 25.3 Nr. 32 mit Verweis auf Grüninger/Studer, Kommentar zum [alten] Basler Steuergesetz, 2. Aufl., Basel 1970, S. 215). Dem Berechtigten an einem Grundstück fliesst auch bei Eigennutzung ein Ertrag als Naturaleinkunft zu, welcher als Eigenmietwert zu versteuern ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 21 N 53 ff.).

cc) Eigentümer, welche selber im eigenen Wohneigentum leben und dieses selber nutzen, haben Einkommen in Form von Eigenmietwert zu versteuern. Hält sich der Eigentümer die Liegenschaft zum jederzeitigen Eigengebrauch zur Verfügung, nutzt sie in concreto aber nur selten, ist dies der vollumfänglichen und ganzjährigen Eigennutzung gleichzustellen. Entscheidend ist der Wille, dass der Eigentümer sich die Liegenschaft zur Benützung zur Verfügung hält. Wenn es dem Eigentümer hingegen am Willen fehlt, sich die Liegenschaft zur eigenen Nutzung vorzubehalten oder eine solche aus äusseren Gründen unterbleibt, fällt kein Eigenmietwert an. Äussere Gründe können darin bestehen, dass sich kein Mieter für die Liegenschaft findet, die Liegenschaft bloss teilweise nutzbar ist, das Gebäude leer steht oder die Liegenschaft zum Verkauf bestimmt ist (vgl. StRKE Nr. 122/2003 vom 17. Juni 2004, Erw. 3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 21 N 64 f. mit weiteren Hinweisen).

b) Die Berechnung des Eigenmietwertes richtet sich nach § 16 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV). Dabei wird unterschieden zwischen der selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen), bei der der Eigenmietwert 4 % des Vermögenssteuerwertes der Liegenschaft ausmacht (Abs. 1) und der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Mehrfamilienhaus, bei der sich der Eigenmietwert nach den Mietzinsen richtet, welche die steuerpflichtige Person von ihren Mietern und Mieterinnen für vergleichbare Wohnungen fordert. Wenn vergleichbare Wohnungen fehlen, ist der Eigenmietwert verhältnismässig zu ermitteln (Abs. 2).

4.a) Die Steuerverwaltung hat den Eigenmietwert gemäss § 16 Abs. 2 StV berechnet. Es ist daher als erstes zu prüfen, ob es sich im vorliegenden Fall um ein selbstbewohntes Mehrfamilienhaus im Sinne von § 16 Abs. 2 StV handelt. Ein solches liegt entgegen dem umgangssprachlichen Wortsinne bereits vor, wenn zumindest ein Teil des Hauses vermietet wird. Vorliegend haben die Rekurrenten eine Wohnung ihres Hauses fest vermietet. Es liegt somit ein Mehrfamilienhaus vor und die Berechnung hat gemäss § 16 Abs. 2 StV zu erfolgen. Der Eigenmietwert soll dem Marktwert entsprechen. Bei selbstbewohnten Mehrfamilienhäusern ist dieser schwer festzustellen. Ist jedoch ein Teil des Hauses vermietet, so kann aufgrund des Mietzinses der Eigenmietwert des ganzen Hauses ermittelt werden.

b) Die Rekurrenten rügen, § 16 Abs. 2 StV führe dazu, dass eine Reduktion des Mietzinses auch zu einem tieferen Eigenmietwert der ganzen Liegenschaft und damit insgesamt zu einer Steuererleichterung führe. Es ist den Rekurrenten zuzustimmen, dass bei einer Berechnung des Eigenmietwertes aufgrund von § 16 Abs. 2 StV eine Mietzinsreduktion der vermieteten Objekte auch unmittelbar eine Reduktion des Eigenmietwertes für das selbstbewohnte Objekt zur Folge hat. Aus diesem Umstand können die Rekurrenten jedoch nichts für sich ableiten. Die Wohnung im Erdgeschoss wurde nachweislich zu einem monatlichen Mietzins von CHF 2'100.00 vermietet. Die Festsetzung einer tieferen Miete wäre angesichts der Beschaffenheit und der Lage des Objekts kaum mehr als marktkonform einzustufen und würde im in einem auffallenden Missverhältnis zu den tatsächlichen Ertragsmöglichkeiten der Lie-

genschaft stehen. Die Argumentation der Rekurrenten ändert sodann auch nichts an der grundsätzlichen Richtigkeit von § 16 Abs. 2 StV, der mit Blick auf eine gewisse Schematisierung letztlich auch für atypische Fälle Anwendung findet.

c) Weiter ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht den Eigenmietwert der übrigen nicht vermieteten Gebäudeteile aufgrund der Wohnfläche berechnet hat. Der berechnete Eigenmietwert der Wohnung im Obergeschoss beträgt CHF 37'800.00. Die Steuerverwaltung zeigt neben der Fläche noch andere Verteilschlüssel wie die Anzahl der Räume, die Kubatur oder den Stromverbrauch auf. Diese erweisen sich jedoch allesamt als ungünstiger für die Rekurrenten, so würde bspw. durch ein Abstellen auf die Anzahl der Räume der Eigenmietwert CHF 39'600.00 betragen. Obschon ein Abstützen auf die Fläche schematisch erscheint, führt die gewählte Methode insgesamt zu einem realistischen Eigenmietwert. Wie bereits aufgezeigt wurde, weist die Liegenschaft ein beträchtliches Ertragspotential auf. Die von der Steuerverwaltung angestellte Kontrollrechnung, dass mit der Vermietung aller Liegenschaftsteile zusammen ein dreifacher Mietzins des vermieteten Teils der Liegenschaft erzielt werden könnte, ist als realistisch einzustufen und stützt die vorgenommene Berechnung.

d) Zutreffend ist sodann, dass die Steuerverwaltung den Eigenmietwert des Hinterhauses bei den Erträgen der selbständigen Erwerbstätigkeit abzieht. Die eigentliche Berechnung ist unbestritten. Die Rekurrenten bringen jedoch vor, dass bei der Annahme eines Mietwertes von CHF 12'600.00 für das Hinterhaus noch ein jährlicher Ertrag von CHF 589.00 resultiere, was der geleisteten Arbeit in keiner Weise gerecht werde. Der von den Rekurrenten eingenommene Standpunkt muss – so nachvollziehbar dieser auch aus subjektiver Sicht erscheint – für die steuerliche Berechnung ohne Bedeutung bleiben. Die Berechnung der Steuerverwaltung erweist sich somit auch in diesem Punkt als zutreffend.

e) Die Rekurrenten machen geltend, die Steuerverwaltung hätte die bisherigen Eigenmietwerte seit langer Zeit akzeptiert. Es ist zutreffend, dass die Steuerverwaltung zumindest in den zwei vorhergehenden Jahren die Deklaration der Eigenmietwerte jeweils übernommen hat. Allerdings erstreckt sich die Rechtskraft einer Veranlagungsverfügung jeweils nur auf die betreffende Steuerperiode. Eine in einer früheren Periode entschiedene Frage kann in einer späteren Periode umfassend überprüft und sofern erforderlich abweichend gewürdigt werden (Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, Art. 131 N 6). Für die vorliegende Beurteilung können die Rekurrenten aufgrund früherer Steuerperioden somit nichts zu ihren Gunsten ableiten.

f) Weiter führen die Rekurrenten an, dass sie gegenüber anderen Steuerpflichtigen, die ihre Liegenschaft nicht vermieten, steuerlich benachteiligt seien. Es ist zutreffend, dass die Berechnungsmethoden nach § 16 Abs. 1 bzw. § 16 Abs. 2 StV zu unterschiedlichen Eigenmietwerten führen können. Eine vollständige Gleichbehandlung von Eigentümern, die ihre Liegenschaft ausschliesslich selbst bewohnen und solchen, welche die Liegenschaft noch teilweise vermieten, kann aufgrund der un-

terschiedlichen Ausgangsgrössen bei den jeweiligen Berechnungsmethoden nicht stattfinden. Während sich bei selbstbewohnten Liegenschaften der Eigenmietwert vom Realwert gem. § 51 StV ableitet, wird bei selbstgenutzten Wohnungen im Mehrfamilienhaus auf vergleichbare Marktmieten und den Ertragswert abgestellt. Für die unterschiedliche Handhabung gibt es sachliche Gründe. Die Zielsetzung bei der Festlegung des Eigenmietwerts sollte in jedem Fall eine Annäherung an den Marktwert sein. Wie aufgezeigt, wurde dies im vorliegenden Verfahren erreicht. Der Ertrag für die ganze Liegenschaft wurde im Einspracheverfahren auf CHF 75'600.00 (Eigenmietwert und Mieterträge) festgesetzt. Ausgehend von dieser Summe wurde mit dem für die Steuerperiode gültigen Kapitalisierungssatz ein Vermögenssteuerwert von CHF 1'008'000.00 ermittelt. Vor diesem Hintergrund kann nicht von einer stossenden Ungleichbehandlung gesprochen werden, zumal sich die vorliegend ermittelten Liegenschaftssteuerwerte stark am Marktwert orientieren.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung den Eigenmietwert der Liegenschaft A.-Str. 8 in B. zu Recht und angemessen erhöht hat. Der Rekurs erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.