

Fassung von § 15 Abs. 2 StV¹ gilt als Mietwert der Betrag, den der Steuerpflichtige als Miete für gleichartige Gebäulichkeiten oder Räume in gleicher Lage zu bezahlen hätte. Bei der Ermittlung dieses Wertes müssen die Veranlagungsbehörden naturgemäss eine Schätzung vornehmen, da sich nie ein absolut gleichwertiges, vermietetes Vergleichsobjekt finden lässt. Dabei steht den Veranlagungsbehörden ein gewisser Ermessensspielraum zur Verfügung. Die Steuerrekurskommission korrigiert Schätzungen der Veranlagungsbehörden nach konstanter Praxis nur, wenn dieser Ermessensspielraum überschritten wird. Dies ist der Fall, wenn sich die Schätzung der Veranlagungsbehörden mit vernünftigen, sachlichen Argumenten nicht rechtfertigen lässt. Im vorliegenden Fall begründet die kantonale Steuerverwaltung ihre Schätzung mit den tatsächlichen Mieterträgen von drei vergleichbaren Objekten. Diese Erträge liegen zwischen Fr. 3600.– und Fr. 5400.–, wobei die Steuerverwaltung einräumt, dass die Vergleichbarkeit eines Objekts wegen einer besseren Zufahrt nur beschränkt gegeben ist. Es sprechen deshalb sachliche Gründe für den von der Steuerverwaltung ermittelten Mietwert. Dazu kommt, dass auch die für die Mietwertfestsetzung seit jeher geltende Faustregel, wonach der Mietwert 5–6% der Steuerschätzung beträgt, die Schätzung bestätigt. Von einer Überschreitung des Ermessensspielraums der kantonalen Steuerverwaltung kann deshalb nicht die Rede sein (vgl. auch StRK 11.11.1983, Nr. 336; StRK 22.1.1988, Nr. 423).

StRK 22.4.1981 (Nr. 280)

2011

Mietwertbesteuerung (Art. 26 Abs. 1 StG). Bei Vermietung einer Wohnung an nahestehende Dritte ist der objektiv erzielbare und nicht der dem Dritten in Rechnung gestellte, nicht marktgerechte Mietzins zu besteuern.

1. Nach Art. 26 Abs. 1 Ziff. 1 StG zählen zu den steuerpflichtigen Vermögenseinkünften namentlich auch der «Mietwert von Liegenschaften oder Teilen von solchen, die sich der Steuerpflichtige kraft Eigentum oder eines Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung hält.» Die im Steuergesetz ausdrücklich vorgesehene Besteuerung der Eigennutzung

¹ Heute: Art. 15 Abs. 1 StV

von Liegenschaften stellt eine Ausnahme von der steuerlichen Regel dar, wonach derjenige, der eine in seinem Eigentum stehende Sache nutzt, kein Einkommen erzielt (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band II, Bern 1963, N 11 zu § 20). Die Schwierigkeiten der steuerlichen Erfassung der Eigennutzung von Liegenschaften liegen in der Bewertung. Es handelt sich zwangsläufig um Schätzungen, zumal ein marktgerechter Mietwert, wie er zwischen Hauseigentümern und einem unbeteiligten Dritten vereinbart würde, gerade nicht gegeben ist. Zur Wertschätzung bieten sich zwei Methoden an: Zum einen die sog. Bruttomethode, wonach ungeachtet der Liegenschaftskosten und Schuldzinsen im konkreten Fall der Eigenmietwert geschätzt und dieser Wert in die Veranlagung einbezogen wird und davon die Unterhaltskosten und Schuldzinsen fallbezogen abgezogen werden; zum andern die sog. Nettomethode, bei welcher der Mietwert aufgrund einer angemessenen Verzinsung des im konkreten Fall investierten Eigenkapitals bestimmt und so unmittelbar das steuerbare Nettoeinkommen gebildet wird.

Der Kantonsrat von Appenzell A.Rh. hat in Art. 15 StV (bGS 621.111) die Bruttomethode gewählt. Nach der gesetzlichen Anordnung in Art. 15 Abs. 1 Satz 1 StV bestimmt sich der Bruttomietwert «nach der Miete, die für ein gleiches Objekt in gleicher Lage zu bezahlen wäre» (sog. Marktwertmethode). Fehlen Vergleichsobjekte, ist der Bruttomietwert nach ausdrücklicher Anordnung in Art. 15 Abs. 1 Satz 2 StV aufgrund des Steuerwertes der Liegenschaft festzusetzen.

2. Mit der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung der Besteuerung des Wohnwertes selbstgenutzter Liegenschaften wollte der Steuergesetzgeber offensichtlich dafür besorgt sein, dass der Mietwert einer jeden Wohnung besteuert wird. Nach der Praxis des Bundesgerichts (vgl. *Steuer-Revue* 1980, S. 368ff., insbesondere S. 371) hat der Eigentümer einer Liegenschaft deren Mietwert selbst dann zu versteuern, wenn er die Wohnung unentgeltlich einem nahen Verwandten überlässt, die Wohnung mithin nicht selber nutzt. Man müsse, so das Bundesgericht, von einer extensiven Auslegung der «Eigennutzung» ausgehen (bzw. des Begriffes «innehaben» in der Diktion von Art. 21 Abs. 1 lit. b WStB)¹, weil andernfalls der Mietwert der Wohnung der Besteuerung entgehe, obwohl die Wohnung eindeutig genutzt werde.

¹ Heute: Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt); SR 642.11

Nach Auffassung der Steuerrekurskommission müssen die Erwägungen des Bundesgerichts sinngemäss auch in all jenen Fällen Geltung beanspruchen, bei denen der Eigentümer die Wohnung oder Liegenschaft zwar nicht unentgeltlich, aber doch zu einem nicht marktgerechten bescheidenen Entgelt nahen Verwandten überlässt und auf diese besondere Art seine Eigentümerbefugnisse ausübt. In diesen Fällen wiegen die steuerrechtlichen Folgen für den Eigentümer nicht so schwer, weil das fiktiv zur Besteuerung gelangende Einkommen nurmehr aus der Differenz des objektiven Bruttomietwerts und tatsächlich erhaltenem Entgelt besteht, während bei unentgeltlicher Gebrauchsüberlassung der volle Bruttomietwert fiktives Einkommen darstellt. Die Steuerrekurskommission steht mit dieser Auffassung im Einklang mit den Rechtsmittelinstanzen mehrerer anderer Kantone, wie in der Vernehmlassung der kantonalen Steuerverwaltung nachgelesen werden kann.

3. Die Besteuerung des Bruttomietwerts der Liegenschaft [] ist allerdings nur dann nicht zu beanstanden, wenn der privat autonom vereinbarte Mietzins von Fr. 12000.– p.a. als nicht marktgerecht erscheint. Gelingt dem Rekurrenten der Nachweis, dass in andern vergleichbaren Fällen der tatsächliche Mietzins ebenso nurmehr auf Fr. 12000.– festgesetzt wurde, kann nicht auf die behelfsweise Regel nach den Richtlinien des Regierungsrates abgestellt werden. Die Marktwertmethode geht vielmehr der behelfsweisen Festsetzung des Bruttomietwerts aufgrund der Verkehrswertschätzung der Liegenschaften vor.

Dem Rekurrenten ist der Nachweis, dass für ein gleiches Objekt in gleicher Lage zwischen Eigentümer und unbeteiligtem Dritten auch lediglich Fr. 12000.– Miete p.a. vereinbart worden seien, nicht gelungen.

StRK 26.4.1985 (Nr. 363)

2012

Wohnrecht. Wird dem Verkäufer einer Liegenschaft ein Wohnrecht eingeräumt, gleichgültig ob durch Grundbucheintrag oder lediglich durch obligatorische Verpflichtung, so wird der Wohnberechtigte nach Art. 26 StG einkommenssteuerpflichtig.

1. Nach herrschender Lehre hat der Eigentümer den vollen Mietwert auch