

2186

Eigenmietwert.

Die Eigentümer einer Liegenschaft in Niderteufen benutzen diese als Familienwohnung. Die Liegenschaft liegt ausserhalb der Bauzone, ist mit einem Wohnhaus mit Stall überbaut und umfasst 3.36 ha Wiese und Wald. Der Beschwerdeführer erzielt als Kaufmann und seine Ehefrau als kaufmännische Angestellte Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Mit Verfügung vom 28. August 1998 wurde der Eigenmietwert des Wohnhauses per 1997/98 abweichend von der Selbstdекlaration auf Fr. 26'400.-- statt auf Fr. 17'200.-- festgesetzt.

Aus den Erwägungen:

1. Nach Art. 26 Abs. 1 Ziff. 1 des kantonalen Steuergesetzes (StG, bGS 621.11) zählen zu den steuerpflichtigen Vermögenseinkünften namentlich auch der Ertrag aus Vermietung, Verpachtung, Nutznießung oder sonstiger Nutzung des unbeweglichen Vermögens, mit Einschluss des Mietwertes von Liegenschaften oder Teilen von solchen, die sich der Steuerpflichtige kraft Eigentums oder eines Nutzungsrechtes für den Eigengebrauch zur Verfügung hält. Nach Art. 15 der kantonalen Steuerverordnung (StV, bGS 621.111) bestimmt sich der Mietwert der selbstgenutzten Liegenschaft nach der Miete, die für ein gleiches Objekt in gleicher Lage zu bezahlen wäre. Fehlen Vergleichsobjekte, so ist der Mietwert aufgrund des Steuerwertes der Liegenschaft festzulegen. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung erlässt die Landessteuerverkommission nähere Vorschriften für die Festsetzung der Mietwerte. Für den Fall, dass Vergleichsobjekte fehlen, hat die Landessteuerverkommission neben Richtlinien für nichtlandwirtschaftliche Liegenschaften (vom 11.12.1992) gestützt auf Art. 7 Abs. 1 und Art. 15 Abs. 2 StV auch Richtlinien zur Ermittlung des Mietwertes bei landwirtschaftlichen Liegenschaften erlassen (vom 14. November 1996, fortan landw. Mietwert-Richtlinie). Entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer (ASA 63, 155 ff.) bestimmt sich nach Ziff. 1 dieser Richtlinie der Marktwert von Betriebsleiterwohnungen landwirtschaftlicher Betriebe grundsätzlich nach der Pachtzinsverordnung und damit in Berücksichtigung der Pachtzinsbegrenzung. Nach der erwähnten Rechtsprechung rechtfertigt sich diese

Berechnungsweise allerdings nur solange, als sich die vom Hofeigentümer bewohnte Wohnung im betrieblich erforderlichen Rahmen hält. Für Wohnraum, der den betriebswirtschaftlichen Normalbedarf übersteigt, sowie für betrieblich nicht notwendige Zusatzwohnungen darf und muss nach dieser Rechtsprechung ein Mietwert im Rahmen des allgemeinen Marktwertes festgelegt werden, zumal Art. 5 der Pachtzinsverordnung solchen Wohnraum auch von der Pachtzinsbeschränkung ausnimmt (ASA 63, 159). Analog dieser Rechtsprechung verlangt auch Ziffer 2 Abs. 2 der landw. Mietwert-Richtlinie für Wohnungen und Wohnungsanteile, welchen aufgrund der aktuellen Nutzung nicht bzw. nicht mehr die Bedeutung einer Betriebsleiterwohnung zukommt, eine Verdoppelung des für Betriebsleiterwohnungen vorgesehenen Eigenmietwertes (Ziff. 1). Soweit im Schätzungsprotokoll anstelle des Mietwertes gemäss Pachtzinsverordnung bereits auf die Schätzung einer (am freien Markt) erzielbaren Miete abgestellt wird, ist diese auch für die Festsetzung des Eigenmietwertes massgebend (Ziff. 2 Abs. 3). Die in den Richtlinien für nichtlandwirtschaftliche Liegenschaften vom 11.11.1992 enthaltenen Grundsätze gelten für landwirtschaftliche Liegenschaften subsidiär und sinngemäss (Ziff. 3). Die landw. Mietwert-Richtlinie gilt für alle Veranlagungen ab dem Bemessungsjahr 1995 (Ziff. 4).

2. In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass es sich um eine landwirtschaftliche Liegenschaft handelt, weshalb die Liegenschaftsschätzung auch durch die landwirtschaftliche Schätzungskommission vorgenommen wurde. Diese hat neben dem Verkehrswert auch den landwirtschaftlichen Ertragswert der Liegenschaft bestimmt. Hinsichtlich des Wohnhauses ging die Vorinstanz davon aus, dass dieses vom Eigentümer nicht als Betriebsleiterwohnung genutzt werde. Der Beschwerdeführer hielt dem in der Replik entgegen, dass seine Liegenschaft rund 3.5 ha umfasse und dass er von dieser Fläche ca. 1.5 ha Wiese sowie ca. 0.8 ha Wald mit rund 30 Schafen selber bewirtschaftete. Er schloss daraus, dass diese Selbstbewirtschaftung schon in den vorangehenden Steuerperioden bei der Festsetzung des Eigenmietwertes anteilmässig berücksichtigt wurde und weiterhin zu berücksichtigen sei. Die Vorinstanz hielt dem in der Duplik entgegen, die Differenz zu den vorangehenden Perioden sei auf die geänderten Schätzungsbestimmungen zurückzuführen. Im übrigen sei auch bei

der Schätzung der Liegenschaft davon ausgegangen worden, dass es sich nicht um eine Betriebsleiterwohnung handle. Es bestehe auch steuerlich keine Veranlassung, eine solche anzunehmen. Die Haltung von 30 Schafen zur Mast möge zwar Subventionen auslösen, aber eine derartige Hobbytätigkeit lasse den Wohnraum nicht zu einer Betriebsleiterwohnung werden.

a) Diese Beurteilung durch die Vorinstanz ist nicht zu beanstanden. Nach der Rechtsprechung (vgl. ASA 63, 159 f.) besteht ein funktioneller Zusammenhang zwischen den Vorschriften der Pachtgesetzgebung und dem Begriff des Eigenmietwertes, auf den auch die landw. Mietwert-Richtlinie abstellt. Die Lehre und Rechtsprechung zum Geltungsbereich des Pachtrechtes geht zwar davon aus, dass unerheblich sei, ob ein Pächter Voll-, Zu- oder Nebenerwerbslandwirt oder bloss Hobbybauer sei. Wie in der Raumplanung darf jedoch auch im Pachtrecht das landwirtschaftliche Gewerbe nicht bloss Vorwand für eine im Vordergrund stehende Wohnnutzung ausserhalb der Bauzonen sein. Dies trifft bei einer landwirtschaftlichen Nutzung dann zu, wenn für diese das Verweilen und insbesondere das Übernachten an Ort und Stelle nicht erforderlich ist. Nach der Rechtsprechung bedarf namentlich die Betreuung einer kleinen Schafherde auf einer Fläche von 2.45 ha Wiesland keiner Übernachtungsmöglichkeit an Ort und Stelle (BGE 108 Ib 133). In einem solchen Fall sind auch die Bestimmungen über die landwirtschaftliche Pacht (und damit die Pachtzinsbegrenzung) höchstens auf das gepachtete Land und nicht auf die Wohnnutzung anwendbar (vgl. *Studer/Hofer*, Das landwirtschaftliche Pachtrecht, Brugg 1987, S. 28; *M. Müller*, Privatrechtliche Bestimmungen der landw. Pacht, ZBJV 1987, S. 9, Fn. 16). Dies gilt auch für die bescheidene Schafhaltung der Beschwerdeführer. Gemäss Selbstdeklaration erzielt der Beschwerdeführer seine Einkünfte als Kaufmann, und auch die Beschwerdeführerin ist als Hausfrau und nebenberuflich als kaufmännische Angestellte tätig. Ein Einkommen aus einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft haben die Beschwerdeführer nicht deklariert. Die Betreuung der auf weniger als 2 ha Wiesland gehaltenen Schafe bedingt auch vorliegend keinen Wohnraum an Ort und Stelle. Diese Art der landwirtschaftlichen Nutzung kann daher für den Eigenmietwert auch nicht anteilmässig in Betracht fallen. Das

bestehende Wohnhaus wurde somit zu Recht nicht als Betriebsleiterwohnung qualifiziert.

b) Der Mietwert für das selbstgenutzte Wohnhaus wurde in der Schätzung von 1993 auf jährlich Fr. 26'400.-- beziffert. Angesichts der Höhe dieses Mietwertes wurde damit offenkundig nicht der Mietwert gemäss Pachtzinsverordnung, sondern der auf dem freien Wohnungsmarkt erzielbare Mietwert geschätzt. Nach Ziff. 2 Abs. 3 der landw. Mietwert-Richtlinie ist somit für den Eigenmietwert des Wohnhauses auf diese Mietwertschätzung abzustellen. Nach Art. 80 Abs. 4 StG sind rechtskräftige Grundstückschätzungen für die Steuerorgane und die Steuerpflichtigen verbindlich. Die vorgenannte Mietwertschätzung wurde als Teil der Steuerschätzung von 1993 rechtskräftig. Nachdem weder die Beschwerdeführer noch die Steuerbehörden bis zur massgebenden Bemessungsperiode 1995/96 eine Zwischenrevision nach Art. 39 und 40 der Verordnung über die amtlichen Grundstückschätzungen (bGS 621.21) verlangt haben, war die Vorinstanz gehalten, für die streitige Veranlagung auf die Mietwertschätzung von 1993 abzustellen. Die Beschwerdeführer machen geltend, sie hätten diesen Mietwert von monatlich Fr. 2'200.-- schon 1993 als zu hoch empfunden. Weil sie vom Grundbuchamt und vom Einschätzungsbeamten die Auskunft erhalten haben sollen, dieser komme in der Veranlagung nicht zur Anwendung, hätten sie keinen Anlass gehabt, eine neue Steuerschätzung einzuleiten. Der steuerbare Eigenmietwert sei nach Rücksprache mit dem Steuerkommissär denn auch damals und in der Folgeperiode auf jährlich Fr. 17'200.-- veranlagt worden. Erst nach Eröffnung der streitigen Veranlagung hätten sie Anlass gehabt, unverzüglich eine Neuschätzung ihrer Liegenschaft zu verlangen. Damit berufen sich die Beschwerdeführer sinngemäss auf den Vertrauensgrundsatz. Sie verkennen jedoch, dass eine Auskunft immer nur so lange bindend sein kann, als die gesetzliche Ordnung keine Änderung erfahren hat. Die vorliegend massgebende landw. Mietwert-Richtlinie der Landessteuerverwaltung datiert vom 14. November 1996 und gemäss Ziff. 4 dieser Richtlinie ist diese erst ab dem Bemessungsjahr 1995 anwendbar. Mit der Änderung dieser Richtlinie wurde ausdrücklich eine Anpassung an das geänderte Pachtrecht des Bundes vollzogen. Unter diesen Umständen können die Beschwerdeführer aus den Auskünften des Grundbuchamtes und des Einschätz-

zungsbeamten aus dem Jahre 1993 für die streitige Mietwertberechnung nichts ableiten. Auch die früheren Veranlagungsverfügungen stellen nach der Rechtsprechung für die spätere Veranlagung keine Zusicherung dar, denn diese beziehen sich ausschliesslich auf die jeweilige Veranlagungsperiode. Es liegt im Wesen der periodischen Veranlagung, dass die Steuerbehörde die Möglichkeit erhält, jeweils eine neue, von den früheren Veranlagungen unabhängige und losgelöste Beurteilung vorzunehmen. Diese Neubeurteilung darf sogar eine Praxisänderung beinhalten (vgl. AGVE 1985, S. 194 mit Hinweis auf STE 1985, B 71.61, Nr. 1). Entsprechend konnten die Beschwerdeführer auch nicht gestützt auf die früheren Eigenmietwertveranlagungen darauf vertrauen, der Eigenmietwert von Fr. 17'200.-- werde in der Veranlagung 1997/98 unverändert beibehalten. Die Vorinstanz durfte ohne Verletzung des Vertrauensgrundsatzes auf die 1996 geänderte Richtlinie und damit auf die Mietwertschätzung von 1993 abstellen und den Mietwert neu auf Fr. 26'400.-- festsetzen.

c) Soweit die Beschwerdeführer die Mietwertschätzung von 1993 seit jeher als überhöht beurteilt haben, hätten sie diese Rüge entweder im Schätzungsverfahren oder danach im Rahmen einer Zwischenrevision nach Art. 40 der Schätzungsverordnung vorbringen müssen. Diese Bestimmung gibt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, jederzeit eine Neuschätzung zu beantragen. Nachdem sie eine solche Neuschätzung jedenfalls für die massgebende Bemessungsperiode 1995/96 nicht veranlasst haben, blieb die rechtskräftige Schätzung von 1993 auch für die Steuerperiode 1997/98 verbindlich (Art. 80 Abs. 4 StG). Die Neuschätzung vom 27. April 1999 ist für die Bemessungsperiode 1995/96 keinesfalls massgebend, weshalb der Eigenmietwert auch nicht auf den dort festgesetzten Wert von Fr. 22'800.-- herabgesetzt werden kann.

d) Die Beschwerdeführer machen ferner geltend, sie hätten der kantonalen Steuerverwaltung in ihrer Einsprache vom 25. September 1998 angeboten, vergleichbare Objekte zu nennen; darauf sei bis heute nicht eingegangen worden. Weil in Ziff. 3 der landw. Mietwert-Richtlinie die Richtlinie für die nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften vom 11.11.1992 "im Übrigen" als anwendbar erklärt wird, ist die Vergleichsmethode gemäss Ziff. 1 auch bei landw. Liegenschaften grundsätzlich anwendbar. Ziff. 1 dieser Richtlinie bestimmt jedoch, dass eine

einzigste Liegenschaft für einen marktgemässen Mietwert nicht herangezogen werden kann und ferner, dass die Vergleichsobjekte grundsätzlich vom Steuerpflichtigen anzubieten sind. Gemäss Einsprache vom 25. September 1998 haben die Steuerpflichtigen ausdrücklich nur "ein ähnliches Objekt" erwähnt und dessen Nennung "auf Wunsch" in Aussicht gestellt. Weil *ein* Vergleichsobjekt nicht genügt und die Nennung einer Mehrzahl geeigneter Objekte dem Steuerpflichtigen obliegt, durfte die Vorinstanz im Ergebnis davon ausgehen, die Voraussetzung für die Vergleichsmethode sei nicht gegeben. Da die Beschwerdeführer auch beschwerdeweise keinerlei konkrete Vergleichsobjekte angeführt haben, kann ein Abstellen auf die Vergleichsmethode nicht in Frage kommen. Die Beschwerde erweist sich auch in diesem Punkt als unbegründet, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist.

VGer 17.11.1999

2187

Erwerbseinkommen Selbständigerwerbender. Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen in bezug auf Darlehensforderung.

Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird aufgrund der Veränderungen des Geschäftsvermögens ermittelt (Art. 20 StG). Das Privatvermögen ist zumindest für die Einkommensermittlung nicht massgebend. Von den auf dem Geschäftsvermögen erzielten Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit werden insbesondere die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen sowie die nachgewiesenen *Geschäftsverluste* abgerechnet (Art. 21 Abs. 1 Ziff. 2 und 3 StG). Von daher ist entscheidend, ob eine verlustig gegangene Darlehensforderung im fraglichen Zeitpunkt dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist. Als Geschäftsvermögen gilt nach der bis Ende 1994 und damit für die Steuerperiode 1993/94 bzw. für den Verlustabzug massgebenden Rechtslage und Rechtsprechung im allgemeinen ein Wirtschaftsgut, wenn es für Geschäftszwecke erworben worden ist und dem Geschäft