

S. 77 / Nr. 13 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 66 I 77

13. Urteil vom 24. April 1940 i. S. B. gegen Bern, Rekurskommission.

Regeste:

Krisenabgabe: Das Einkommen aus der Nutzung eigener Liegenschaften zu Wohnzwecken wird bemessen nach dem Mietwert.

Contribution fédérale de crise: Le revenu que représente, pour le contribuable, la jouissance de son propre immeuble (habitation) s'estime selon la valeur locative.

Contribuzione federale di crisi: Il reddito che rappresenta pel contribuente il godimento del suo stabile (casa di abitazione) è stabilito in base al valore locativo.

Seite: 78

A. Bei der Einschätzung des Rekurrenten für die III. Periode der eidg. Krisenabgabe wurde der Mietwert der Wohnung im eigenen Hause auf 5% der rohen Grundsteuerschätzung von Fr. 131230. bemessen, also mit Fr. 6561. in die Einkommensberechnung eingesetzt. In einem Rekurs an die kantonale Rekurskommission hat der Rekurrent die Herabsetzung des Mietwertes auf Fr. 4000. verlangt, womit der Ertrag, der aus einer Vermietung der Villa allenfalls erzielt werden könnte, auf jeden Fall überschritten sei. Der Rekurs wurde abgewiesen mit der Begründung, der mögliche Mietertrag komme nur in Frage bei Mehrfamilienhäusern, die von vornherein zur Vermietung vorgesehen gewesen seien. Hier handle es sich aber um eine Villa, die der Rekurrent nach seinen persönlichen Wünschen habe erstellen und einrichten lassen. Eine Vermietung an Dritte sei nicht vorgesehen worden und dürfte bei solchen Objekten überhaupt kaum in Betracht fallen, da Personen, die sich den Luxus einer solchen Wohnung leisten könnten, ein eigenes Haus der Mietwohnung vorziehen würden, weshalb mehrere ähnliche Villen in X. leer ständen. Die Bestimmung des Mietwertes auf 5% der Grundsteuerschätzung sei in Würdigung aller Umstände nicht unangemessen.

B. Der Rekurrent hat die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und seinen Antrag auf Festsetzung des Mietwertes seiner Villa auf Fr. 4000. wiederholt, eventuell seien die Akten zu neuer Veranlagung zurückzuweisen. Er macht geltend, durch die Entscheidungen der kantonalen Behörden sei Art. 21, Ziff. 2 Kris. AB verletzt worden. Danach und nach der Wegleitung dazu komme der Betrag in Frage, den der Abgabepflichtige bei Vermietung des Objektes an Dritte unter normalen Voraussetzungen erzielen könnte. Hierüber setze sich die kantonale Rekurskommission hinweg. Auch ihre Unterscheidung von Ein- und Mehrfamilienhäusern finde keine Grundlage im Gesetze. Die Unrichtigkeit eines Mietwertes von

Seite: 79

Fr. 6561. ergebe sich ohne weiteres aus den im kantonalen Rekurse angeführten Beispielen über die Mietverhältnisse in X.

C. Die kantonale Rekurskommission und die eidgenössische Steuerverwaltung beantragen Abweisung der Beschwerde. Die Rekurskommission bemerkt, sie habe den Mietwert auf Grund ihrer Kenntnis der Verhältnisse festgesetzt. Der angenommene Mietzins stehe zum Einkommen des Beschwerdeführers, das hoch über dem Durchschnitt stehe, in einem bescheidenen Verhältnis, ebenso zu seinem Vermögen. Er liege unter 5% seines Einkommens und entspreche der bisherigen Praxis, besonders dem Entscheide in Sachen Flückiger.

Die eidgenössische Steuerverwaltung führt aus, massgebend sei der Wert der Nutzung. Die Nutzung einer Liegenschaft könne den Mietwert übersteigen. Der mögliche Mietertrag komme nur in Betracht unter normalen Verhältnissen. Hier handle es sich aber um einen Sonderfall, für den keine objektiven Vergleichsmöglichkeiten zur Verfügung gestanden hätten. Der Krisenabgabebeschluss schliesse die angewandte Berechnungsart nicht aus. Die Schätzung selbst sei von der Kommission im Rahmen ihres pflichtgemässen Ermessens festgesetzt worden. Das Bundesgericht habe es auch bei kantonalen Steuern zulässig erklärt, bei herrschaftlichen Villen Mietwerte einzusetzen, die den möglichen Mietzins übersteigen (Urteil vom 27. Januar 1939 i. S. Leemann).

Das Bundesgericht hat die Beschwerde begründet erklärt und die Sache zu neuer Beurteilung an die kantonale Rekurskommission zurückgewiesen

in Erwägung:

1. Im angefochtenen Entscheid ist das Bruttoeinkommen des Rekurrenten aus der von ihm selbst bewohnten Liegenschaft auf 5% der Grundsteuerschätzung festgesetzt worden, wobei die Grundsteuer dem Verkehrswert der Liegenschaft gleichgesetzt und nach dem Hinweis

Seite: 80

auf die Schwierigkeit einer Schätzung in solchen Fällen erklärt wird, diese Bemessung des Einkommens sei in Würdigung aller Umstände nicht unangemessen. Das Gesetz (Art. 21, Abs. 2 Kris. AB) stellt aber auf den Mietwert ab, nicht nur bei Mehrfamilienhäusern und ähnlichen Objekten, die von vornherein für Vermietung vorgesehen sind, sondern allgemein. Darauf, ob der Mietwert einer normalen Verzinsung des in der Liegenschaft investierten Kapitals oder ihres Verkehrswertes entspricht oder davon abweicht (nach oben oder nach unten), kommt es dabei nicht an. Eine fünfprozentige Verzinsung der Grundsteuerschätzung kann nur dann als Bruttoeinkommen des Eigentümers aus seiner selbstbewohnten Liegenschaft in Frage kommen, wenn sie dem Mietwert entspricht. Dass dies hier zutrefte, war bestritten und es ist nicht geprüft worden, wie es sich damit verhält, offenbar weil die Rekurskommission irrtümlicherweise angenommen hat, es komme einfach auf die Normalrendite des Verkehrswertes an. Die Gesichtspunkte, die in der Vernehmlassung der Rekurskommission angeführt sind, vermögen die Einschätzung nicht zu rechtfertigen. Das übrige Einkommen des Rekurrenten bietet schon deshalb keinen richtigen Massstab für die Kontrolle des Mietwertes, weil es, wie die Kommission selbst feststellt, hoch über dem Durchschnitt steht. Die Festsetzung des Mietwerts im Falle Flückiger (Urteil vom 21. Dezember 1939) ist vom Bundesgericht bestätigt worden im wesentlichen gestützt auf die Mitteilung der Rekurskommission, dass der Ansatz ortsüblichen Mietzinsen entspreche. Hier aber will sich die Rekurskommission (ob mit Recht oder nicht, kann auf Grund der Akten nicht festgestellt werden) aber gerade von den Ansätzen entfernen, die in X. bei solchen Objekten erzielt werden. Die Einschätzung muss daher auf den gesetzlichen Boden gestellt und nochmals überprüft werden. Diese Prüfung ist, da über die tatsächlichen Verhältnisse aus den Akten überhaupt nichts näheres ersichtlich, die Angelegenheit deshalb nicht

Seite: 81

spruchreif ist, zunächst Sache der kantonalen Behörden (Art. 16, Abs. 2 VDG).

2. Dass der Mietwert als Massstab für die Bewertung der Nutzung eigener Liegenschaften für Wohnzwecke bezeichnet wird, ist begründet im System des Gesetzes, das eine Reineinkommenssteuer mit einer ergänzenden Vermögenssteuer verbindet, das Vermögen somit doppelt erfasst: in seinem Ertrage bei der Einkommenssteuer und in seinem Kapitalwert bei der Ergänzungssteuer. Die Ergänzungssteuer dient einer Vorbelastung der Kapitalerträge (gegenüber dem Einkommen aus andern Quellen, vor allem dem Erwerb) und der Belastung ertragslosen Vermögens, das von der Einkommenssteuer nicht betroffen wird. Nicht besteuert wird der Aufwand, die Verwendung von Vermögen und Einkommen.

Wenn in diesem System die Selbstnutzung durch den Eigentümer dem Einkommen aus unbeweglichem Vermögen gleichgestellt wird, so kann als Steuerwert dieser Nutzung nur der wirtschaftliche Vorteil in Betracht kommen, den der Eigentümer aus seiner Liegenschaft zieht. Kann der Eigentümer auch rechtlich nicht sein eigener Mieter sein, so verhält es sich doch wirtschaftlich nicht anders, als ob er die Wohnung sich selbst vermietet hätte; er eignet sich unmittelbar den Naturalertrag an und muss sich deshalb den entsprechenden Wert (Mietwert, nicht eine normale Verzinsung des Kapitalwertes des Objekts) als Einkommen anrechnen lassen (vgl. FUISTING, Steuerlehre S. 112). Dieser Wert kommt dem Betrage gleich, den der Eigentümer aufwenden müsste, um ein gleichartiges Objekt zu mieten und den er durch das Sitzen auf eigenem Grund und Boden spart (vgl. GÖTZINGER, Basler Steuergesetze, II. Aufl. S. 61). Dabei wird auf Vergleichsobjekte abzustellen sein, die einem Durchschnittsbedarf entsprechen, der im Verkehr in Form von Miet- oder Pachtzinsen vergütet wird. Besonderen Aufwand für persönliche Liebhabereien und Annehmlichkeiten, die für Dritte kein Interesse haben und bei

Seite: 82

Überlassung von Wohnungen und Häusern zur Gebrauchsnutzung nicht vergütet zu werden pflegen, werden bei Feststellung des Mietwertes in der Regel ausser Ansatz bleiben müssen (vgl. dazu FUISTING, Steuerlehre, S. 160). Soweit sie sich im Kapitalwert des Objektes auswirken, hätte man es mit ertragslosem Vermögen zu tun, das der Ergänzungssteuer unterliegt, soweit diese Voraussetzung nicht zutrifft, um Aufwand. Einen Einkommen bedingenden Faktor bilden sie regelmässig nicht