

An die Finanzkommission
c/o Landeskanzlei
z.Hd. Herrn
Dr. Roland Plattner-Steinemann

Liestal, 6. Mai 2003 CF

030 03 11

**Gesetzesinitiative für massvolle Eigenmietwerte und eine verfassungskonforme Erhöhung der Sozialabzüge für Mieterinnen und Mieter ("Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative")
/ Zusatzgutachten**

Sehr geehrter Herr Dr. Plattner

Sie haben uns gebeten, ergänzend zu unserem Gutachten vom 13. März 2003 betreffend die Rechtsgültigkeit der formulierten Gesetzesinitiative für massvolle Eigenmietwerte und eine verfassungskonforme Erhöhung der Sozialabzüge für Mieterinnen und Mieter ("Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative") abzuklären, ob insbesondere § 27^{ter} Absatz 2 der Initiative vor dem durch die Verfassung garantierten Gleichbehandlungsgebot stand hält. Wir können uns dazu wie folgt äussern:

1. Die Rechtsgleichheit ist verletzt, wenn zwei Sachverhalte, die miteinander verglichen werden können, ohne sachlichen Grund unterschiedlich behandelt werden (Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts [BGE] 123 II 9 ff.). Die Rechtsgleichheit wird auf dem Gebiet der Steuern konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Artikel 127 Absatz 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]; § 133 der Verfassung des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Mai 1984 [KV]). Danach sind Steuerpflichtige in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gleich zu besteuern (BGE 122 I 101; BGE 124 I 145; BGE 126 I 76). Der Gesetzgeber hat aber auch im Abgaberecht innert den Schranken der Verfassung weitgehende Gestaltungsfreiheit. Die Rechtsgleichheit ist nicht schon verletzt, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten wirtschaftlichen, juristischen oder finanzwissenschaftlichen System folgen (BGE 116 Ia 321). Das



Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt auch im horizontalen Verhältnis nicht eine absolut gleiche Besteuerung bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, da auch hier die Vergleichbarkeit beschränkt ist.

Der Verfassungsrichter auferlegt sich daher bei der Überprüfung der unvermeidlich nicht vollkommenen gesetzlichen Regelung eine gewisse Zurückhaltung, läuft er doch stets Gefahr, neue Ungleichheiten zu schaffen, wenn er im Hinblick auf zwei Kategorien von Steuerpflichtigen Gleichheit erzielen will (BGE 120 Ia 329; BGE 122 I 101). Hinzu kommt, dass im Interesse der Praktikabilität eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts unausweichlich und deshalb auch zulässig ist (BGE 112 Ia 240; BGE 124 I 193). Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (BGE 124 I 193).

2. Die Benutzung der eigenen Liegenschaft zu Wohnzwecken unterliegt der Einkommenssteuer. In der Literatur ist heute überwiegend die Rede von einem Naturaleinkommen (vgl. statt vieler Ferdinand Zuppinger/Peter Böckli/Peter Locher/Markus Reich, Steuerharmonisierung, Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Bern 1984, Seite 61 f.). Die Anrechnung des Nutzungswertes beim Eigentümer eines selbstgenutzten Einfamilienhauses oder einer Eigentumswohnung gleicht den wirtschaftlichen Vorteil aus, den dieser deshalb genießt, weil er Hypothekarschuldzinsen sowie Unterhaltskosten für die Liegenschaft zum Abzug bringen kann. Der Mieter aber nicht berechtigt ist, die Miete von seinen Einkünften abzusetzen.

3. Das Bundesgericht hält in seiner Rechtsprechung fest (vgl. BGE 124 I 145, 156 f.), dass für die Bemessung der Eigenmietwerte 60 % des effektiven Marktmietwertes in jedem Fall die untere Grenze dessen bilden, was mit dem Gleichheitsgebot noch vereinbar ist (vgl. auch BGE 125 I 65; BGE 124 I 193). Verfassungswidrig ist demnach der Verzicht auf die Besteuerung oder eine Besteuerung zu weniger als 60 % des Marktmietwertes dann, wenn dies nicht mit ausgleichenden Massnahmen zu Gunsten der Mieter und Pächter verbunden wird (BGE 116 Ia 321). Die Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative sieht einerseits die Besteuerung des Eigenmietwertes von unter 60 % des Marktmietwertes vor, andererseits als Ausgleich dazu Massnahmen zu Gunsten der Mieter und Pächter.

4.a) Der in § 27^{ter} Absatz 2 der Initiative verankerte Ausgleichsmechanismus bestimmt nun, wie das Naturaleinkommens-Volumen auf Eigentümerseite, welches tiefer als 60 % des Marktmietwertes liegt und nicht versteuert wird, auf Seite der Mieter und Pächter zum Ausgleich gebracht werden soll. § 27^{ter} Absatz 2 Initiative lautet wie folgt:

" ²Das Gleichbehandlungsgebot gemäss Absatz 1 gilt als eingehalten, wenn das Einkommensvolumen, das - unter Zugrundelegung eines durchschnittlichen Eigenmietwertes von 60% des Marktmietwertes - infolge der massvollen Festlegung des Eigenmietwertes nicht besteuert wird, dem Volumen aller Sozialabzüge gemäss § 33 Buchstabe d entspricht."

§ 33 Buchstabe d lautet mit Einleitungssatz wie folgt:

" Vom Reineinkommen werden für die Steuerberechnung folgende Sozialabzüge in Abzug gebracht:

...

d. je 1'500 Franken Sozialabzug für den Mieter und Pächter einer dauernd selbst bewohnten Liegenschaft, den mitsteuerpflichtigen Ehegatten sowie für jedes Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das ein Kinderabzug beansprucht werden kann. Dieser Sozialabzug wird zwecks verfassungsmässiger Gleichbehandlung von Wohneigentümern und Mietern beziehungsweise Pächtern gemäss § 27^{ter} gewährt. Das Volumen aller Sozialabzüge gemäss diesem Abschnitt entspricht dem Einkommensvolumen, das - unter Zugrundelegung eines durchschnittlichen Eigenmietwertes von 60% des marktüblichen Mietwertes - in Folge der massvollen Festlegung des Eigenmietwertes nicht besteuert wird."

b) Aufgrund der Daten aus der vollständig veranlagten Steuerperiode 1999/2000 ergibt sich ein nicht versteuertes Naturaleinkommens-Volumen auf Eigentümerseite in der Höhe von 281 Millionen Franken. Aus der Erhöhung der Eigenmietwerte um 8 % (vgl. § 27^{ter} Absatz 3 Initiative) resultiert schliesslich ein nicht versteuertes Naturaleinkommens-Volumen auf Eigentümerseite von 250 Millionen Franken. Diese 250 Millionen Franken gilt es auf Seite der Mieter und Pächter auszugleichen. Bei 170-tausend Mietern im Kanton ergibt dies aufgerundet den Mietabzug von Fr. 1'500.00 gemäss § 33 Buchstabe d Initiative. Die Gewährleistung der Gleichbehandlung in der Zukunft richtet sich nach § 27^{ter} Absatz 5 der Initiative.

Der in § 27^{ter} Absatz 2 der Initiative verankerte Ausgleichsmechanismus verteilt das aufgrund der Festlegung von massvollen Eigenmietwerten nicht versteuerte Naturaleinkommen der Gemeinschaft der Eigentümer auf die Gemeinschaft der Mieter und Pächter. Ausgeglichen wird die Summe, die bei den Eigentümern tatsächlich nicht besteuert wird.

Diese Methode ist als solche nicht offensichtlich verfassungswidrig. Ob sie in Einzelfällen zu verfassungswidrigen Ergebnissen führt, hängt von Faktoren ab, die nicht in § 27^{ter} Absatz 2 der Initiative festgelegt sind. Eine allfällige Verfassungswidrigkeit kann sich unter diesen Umständen nicht direkt aus dem Text von § 27^{ter} Absatz 2 der Initiative ergeben, sondern allenfalls daraus, dass seine praktische Anwendung zu verfassungswidrigen Ergebnissen führen kann.

In dem Sinne problematisch und zu berücksichtigen ist, dass die Gemeinschaft der Wohneigentümer bedeutend kleiner ist als die Gemeinschaft der Mieter und Pächter. Das hat zur Folge, dass die von zirka 45-tausend Eigenheimbesitzern nicht zu versteuernden 250 Millionen Franken auf 170-tausend Mieter zu verteilen sind. Dadurch wird der Anteil des einzelnen Mieters gegen-

über dem Anteil des einzelnen Wohneigentümers geringer. Eine "exakte" Gleichbehandlung wäre nur mit der Gewährung von höheren Mieterabzügen als Fr. 1'500.00 gemäss § 33 Buchstab d der Initiative möglich.

Es ist jedoch zu beachten, dass eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen aus praktischen Gründen nie erreichbar ist. Eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung – wie sie § 27^{ter} Absatz 2 der Initiative vorsieht – ist unausweichlich und deshalb auch zulässig (BGE 112 Ia 244). Wir kommen daher zum Schluss, dass § 27^{ter} Absatz 2 der Initiative nicht offensichtlich verfassungswidrig ist.

Wir hoffen, Ihnen mit diesen Ausführungen dienen zu können, und verbleiben

mit freundlichen Grüssen

lic. iur. Ch. Felix
wiss. Mitarbeiter

Dr. B. Feigenwinter
Leiter

Beilage: Feedback-Bogen (bitte ausfüllen und an den Rechtsdienst des Regierungsrates zurücksenden)

Kopie z.K. an: Herrn RR A. Koellreuter