

Berechnung des Eigenmietwerts (Art. 21 Abs. 2 DBG / Art. 24 Abs. 2 Satz 1 StG / Art. 2 Abs. 1 Satz 1 Standeskommissionsbeschluss zum Steuergesetz und zur Steuerverordnung - StKB-StG): Von der schematischen Besteuerung nach Art. 2 Abs. 1 Satz 1 StKB-StG, wonach der Eigenmietwert 6% des Steuerwerts beträgt, ist abzuweichen, wenn dies zu fiktivem, auf dem lokalen vergleichbaren Markt nicht erzielbarem Einkommen führen würde.

Erwägungen:

I.

1. A kaufte im Jahr 2013 die Liegenschaft Parz. Nr. x für CHF 3'300'000.00.
2. Die kantonale Steuerverwaltung Appenzell I.Rh. rechnete A bei der Veranlagung der Staats-, Bezirks- und Gemeindesteuern und direkten Bundessteuer des Steuerjahrs 2013 einen jährlichen Eigenmietwert der Liegenschaft Parz. Nr. x von CHF 81'300.00 auf.
3. Im Namen und im Auftrag von A erhob die B AG am 23. April 2015 Einsprache gegen die definitive Steuerveranlagung und verlangte die Festsetzung des Brutto-Eigenmietwerts auf höchstens CHF 45'730.00 p.a. bzw. CHF 3'810.00 p.Mt., eventualiter auf höchstens CHF 60'000.00 p.a. bzw. CHF 5'000.00 p.Mt.. Die Anwendung der 6%-Regel führe bei einem Vermögenssteuerwert von CHF 1'355'000.00 zu einem Brutto-Eigenmietwert von CHF 81'300.00 p.a. bzw. CHF 6'775.00 p.Mt. Es sei nicht möglich, die Liegenschaft für diesen Betrag zu vermieten.
4. Mit Entscheid vom 9. Dezember 2015 wies die Kantonale Steuerverwaltung Appenzell I.Rh. die Einsprache ab. Sie begründete dies damit, dass es sich bei der Liegenschaft um ein Einfamilienhaus handle, weshalb der Eigenmietwert (brutto) wie folgt festgelegt sei: CHF 1'355'000.00 (Steuerwert) x 6% = CHF 81'300.00 p.a. Nach Art. 24 Abs. 2 des Steuergesetzes (StG) gelte als Mietwert jener Betrag, den der Steuerpflichtige bei einer Vermietung derselben erzielen könnte (Marktmiete). Schliesslich delegiere Art. 11 der Steuerverordnung (StV) die Kompetenz zur Festlegung des Eigenmietwerts an die Standeskommission, welche in Art. 2 Abs. 1 des Standeskommissionsbeschlusses zum Steuergesetz und zur Steuerverordnung (StKB-StG) den Eigenmietwert eines Einfamilienhauses mit 6% des Steuerwertes festlege. Eine andere Praxis sehe das Innerrhoder Steuerrecht nicht vor. Die Innerrhoder Praxis richte sich demnach nach der Bewertung aufgrund kantonaler Liegenschaftenschätzungen gemäss der Schweizerischen Steuerkonferenz. Luxuriöse Villen und Herrschaftshäuser - somit Objekte, deren Nutzung nicht ohne weiteres mit einem herkömmlichen Einfamilienhaus vergleichbar seien (z.B. Schlösser) - könnten wohl individuell bewertet werden. Dies sei jedoch bei einem – wenn auch aufwendig ausgebauten – neuen Bauernhaus nicht gegeben. Die Schätzungskommission ermittle, um ein einheitliches Verfahren anwenden zu können, anhand der zur Verfügung stehenden Wohnfläche eine Anzahl Raumeinheiten. Diese würden mit einem Franken-Ansatz multipliziert, was den Ertragswert ergebe. In die Ermittlung des Franken-Ansatzes würden verschiedene Faktoren wie Wohn- und Verkehrslage, Zusatznutzungen oder Ausbaustandard einfließen. Dieser Ansatz werde im ganzen Kanton einheitlich angewendet und basiere vor allem auch auf Erfahrungszahlen und Vergleichsobjekten. Doch gerade die Festlegung dieser Erfahrungszahlen sei im vorliegenden Fall aufgrund der Grösse der Liegenschaft schwierig, da Vergleichsobjekte in Appenzell I.Rh. weitestgehend fehlen würden. Es rechtfertige sich deshalb

nicht, aus einem einheitlichen Standardverfahren wie es das Vorgehen anlässlich der Schätzung sei, einen tatsächlich auf dem Markt erzielbaren Mietwert herzuleiten. Die Innerrhoder Praxis wende die Bewertung aufgrund kantonaler Liegenschaftsschätzungen und nicht jene aufgrund von Vergleichsobjekten an. Um eine Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen zu gewährleisten, rechtfertige es sich nicht, im Einzelfall davon abzuweichen. Abgesehen davon fehle dazu die gesetzliche Grundlage. Zudem seien die aufgeführten Vergleichsobjekte nicht mit der Liegenschaft des Einsprechers vergleichbar und würden unter anderem bezüglich der Wohnlage, dem Ausbaustandard und der Wohnfläche erhebliche Abweichungen aufweisen. Auch sei nicht erwiesen, dass der besteuerte Eigenmietwert die auf dem Markt erzielbare Miete deutlich übersteige. Schliesslich sei der Steuerwert einer Liegenschaft aus der amtlichen Verkehrswertschätzung gemäss Innerrhoder Steuerrecht untrennbar mit dem Eigenmietwert verbunden. Diesem Umstand werde in der Innerrhoder Schätzungspraxis Rechnung getragen, weshalb die amtlichen Verkehrswertschätzungen von Liegenschaften regelmässig mehr oder weniger deutlich unter dem eigentlichen Marktwert liegen würden. Dies zeige sich auch im vorliegenden Fall. Als Marktwert müsse der Kaufpreis herangezogen werden. Dieser habe sich auf CHF 3'300'000.00 belaufen. Setze man den ermittelten Brutto-Eigenmietwert in Relation zu diesem Wert, ergebe sich eine jährliche Bruttorendite von knapp 2.5%, was nicht als überhöht zu taxieren sei.

5. Gegen diesen Einspracheentscheid reichte A (folgend: Beschwerdeführer) am 7. Januar 2016 beim Verwaltungsgericht Beschwerde ein und stellte das Rechtsbegehren, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung (folgend: Beschwerdegegnerin) sei aufzuheben und der Brutto-Eigenmietwert für die selbst bewohnte Liegenschaft sei in der Höhe des Mietwertes gemäss amtlicher Grundstückschätzung, also mit CHF 45'730.00 p.a. bzw. CHF 3'810.00 p.Mt., zu veranlagern.

(...)

III.

1. Der Beschwerdeführer macht geltend, dass Art. 24 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 StKB-StG für den Grossteil der Wohnliegenschaften zu einem sachgerechten Ergebnis führe. Bei exklusiven oder luxuriösen Wohnbauten, welche z.B. auf die individuellen Bedürfnisse und Wünsche der Eigentümer umgebaut worden seien, könne die 6%-Regel aber zu unsachlichen bzw. gesetzwidrigen Ergebnissen führen. Zudem sei es bei einer gesetzlich postulierten Marktmiete nicht zulässig, den zu besteuern den Mietwert nach dem Betrag zu richten, welcher für ein entsprechendes Objekt zur Erreichung einer adäquaten Rendite verlangt werden müsste. Nach der Steuerinformation der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), wonach unter anderem bei luxuriösen Villen und ähnlichen Liegenschaften eine individuelle Bewertung vorgenommen werden könne, sei darunter auch seine Liegenschaft zu qualifizieren. Die Beschwerdegegnerin habe festgestellt, dass im Innerrhoder Steuerrecht eine gesetzliche Grundlage fehle, um von der schematischen Berechnungsweise des Eigenmietwertes abzuweichen. Ihr sei es demnach offenbar gar nicht möglich, eine verfassungskonforme Steueranlagung im Sinne der erwähnten SSK-Publikation zu gewährleisten. Gemäss Regelung im Kanton Appenzell A.Rh. steige die Marktmiete nicht linear zum Verkehrswert einer Liegenschaft an. Bei Anwendung der Regelung des Kantons Appenzell A.Rh. betrage der Brutto-Eigenmietwert im vorliegenden Fall CHF 51'293.00 p.a. bzw. 4'274.00 p.Mt. Es sei nicht möglich, die Liegenschaft für den veranlagten Brutto-Eigenmietwert zu vermieten, weshalb dieser gesetzes- und verfassungswidrig sei. Ausgehend davon, dass die amtliche Schätzung sachlich begründet sei, könne der Mietwert für den vorliegenden Fall im Sinne von Art. 24 Abs. 2 StG angewendet werden. Gemäss SSK-Publikation könne der Eigenmietwert auch auf Grund der Vergleichsmethode ermittelt werden. Dabei solle der Wert der Eigennutzung demjenigen

Preis entsprechen, zu dem ein Dritter ein Objekt unter gleichen Verhältnissen – ein Objekt an gleicher Lage, gleichen Alters, mit der gleichen Anzahl Räume, der gleichen Ausstattung und entsprechend dazugehörigem Umschwung – gemietet hätte. Die Liegenschaft x sei im Jahr 2011 umfassend umgebaut worden und weise eine Wohnfläche von insgesamt rund 330 m² aus; rund 190 m² davon würden sich im alten Hausteil befinden und würden einen sehr niedrigen Ausbaustandard ausweisen. Der Beschwerdeführer habe aus dem Immobilienportal www.newhome.ch fünf Liegenschaften als Vergleichsobjekte gefunden. Darunter sei kein Haus mit einem Mietpreis von CHF 4'000.00 p.Mt. oder höher ausgeschrieben. Bei den aufgeführten Objekten handle es sich in vier Fällen um frei stehende Bauernhäuser an sonniger und aussichtsreicher Lage, welche entweder neu erstellt oder komplett renoviert worden seien; sie würden sich vom Objekt des Beschwerdeführers im Wesentlichen nur in Bezug auf die Wohnfläche unterscheiden. Damit seien diese Objekte durchaus geeignet, den schematisch berechneten Eigenmietwert in Frage zu stellen.

(...)

4.

4.1. Der Einkommenssteuer unterliegen gemäss Art. 7 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, insbesondere solche aus Vermögensertrag, eingeschlossen die Eigennutzung von Grundstücken. Steuerbar sind gemäss Art. 24 Abs. 1 lit. b StG und Art. 21 Abs. 1 lit. b Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere der Mietwert von Liegenschaften, soweit sie dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen. Nach Art. 21 Abs. 2 DBG erfolgt die Festsetzung des Eigenmietwertes unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft. Gemäss Art. 24 Abs. 2 Satz 1 StG gilt als Mietwert der Betrag, den der Steuerpflichtige bei der Vermietung seiner Liegenschaft als Miete erzielen könnte. Bei Einfamilien- und Ferienhäusern sowie Eigentumswohnungen, die selbst genutzt werden, wird gemäss Art. 11 StV der Eigenmietwert durch die Standeskommission periodisch festgelegt. Gemäss Art. 2 Abs. 1 Satz 1 StKB-StG beträgt der Mietwert selbstgenutzter Einfamilien- und Ferienhäuser, Eigentumswohnungen usw. 6% des Steuerwertes.

4.2. Das DBG geht bei der direkten Bundessteuer für die Bemessung des Eigenmietwertes vom objektiven Marktwert aus (vgl. BGE 123 II 9 E. 4b). Dies bedeutet dem Grundsatz nach, dass der Eigenmietwert aufgrund von Vergleichen mit tatsächlich vermieteten Objekten festzusetzen ist. Der Eigenmietwert stellt jener Preis dar, zu dem ein Dritter ein Objekt unter gleichen Verhältnissen – das heisst ein Objekt an gleicher Lage, gleichen Alters, mit der gleichen Anzahl Räume, gleicher Ausstattung und entsprechendem dazugehörigem Umschwung – gemietet hätte (vgl. BGE 66 I 81; BGE 69 I 24; BGE 71 I 130; vgl. Steuerinformation der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Die Besteuerung der Eigenmietwerte, März 2015, S. 4 f.). Das Steuerharmonisierungsgesetz enthält für die Bemessung des Eigenmietwerts im Rahmen der kantonalen Steuern keine weitergehenden Schranken, als sie sich schon bisher aus dem Gleichbehandlungsgebot von Art. 4 BV ergeben. Das Steuerharmonisierungsgesetz schreibt den Kantonen zwar zwingend die Besteuerung des Eigenmietwertes vor, enthält jedoch keine näheren Vorgaben darüber, wie dieser zu bestimmen ist, sondern belässt den Kantonen einen Spielraum (vgl. BGE 124 I 145 E. 3c).

Für die Festsetzung des Mietwertes nach Marktwerten spricht das Gebot der rechtsgleichen Behandlung aller Steuerpflichtigen: Da der Mieter seine Mietzinsen nicht einkommensmindernd zur Geltung bringen kann, muss sich zum Ausgleich der Eigen-

heimbesitzer, welcher die mit der Nutzung seiner Liegenschaft verbundenen Kosten zum Abzug bringen kann, den Eigenmietwert als Einkommen aufrechnen lassen. Demzufolge sollte der Eigenmietwert der Marktmiete der selbst genutzten Liegenschaft entsprechen (vgl. Steuerinformation der SSK, a.a.O., S. 3 ff.). Ein Erlass verstösst gegen das Gebot der Rechtsgleichheit gemäss Art. 8 BV, wenn er sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist; er verletzt das Rechtsgleichheitsgebot, soweit er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Bezüglich der Steuern wird das Rechtsgleichheitsgebot konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. BGE 128 I 240 E. 2.3). Im Abgaberecht hat der Gesetzgeber weitgehende Gestaltungsfreiheiten. Er kann bis zu einem gewissen Grade schematische, auf Durchschnittserfahrungen abstellende Normen schaffen, die leicht zu handhaben sind. Eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen ist aus praktischen Gründen nicht erreichbar, weshalb eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts unausweichlich und zulässig ist (vgl. BGE 125 I 65 E. 3c). Auch die Bewertung einer Liegenschaft kann durchaus auf schematischen Grundsätzen beruhen. Ausnahmen einzelner Personen von der schematischen Besteuerung sind dann zulässig, wenn diese sachlich begründet sind. Die Bewertung einer Liegenschaft darf nicht zu Ergebnissen führen, welche einem Steuerpflichtigen fiktive, auf einem vergleichbaren Markt nicht erzielbare Einkommen zuteilen würden. Dies bedeutet auch, dass die konkreten Umstände des Einzelfalls mitberücksichtigt werden müssen. Es darf also nicht zu fiktiven Aufrechnungen führen, wenn allein auf objektiven Merkmalen beruhende Nutzungserträge berechnet werden, die auf dem lokalen vergleichbaren Markt schlichtweg nicht erzielt werden könnten (vgl. Zwahlen, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Art. 1-82, Bd. 2a/I, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 21 N 25 f.).

Macht eine steuerpflichtige Person geltend, der Formelwert liege über dem Marktwert, so hat diese darzutun, dass ihr Fall von der Regel abweicht. Dabei hat sie für ihre Darstellung Beweismittel anzubieten, soweit ihr dies zumutbar ist. Die steuerpflichtige Person verfügt jedoch in der Regel weder über Erfahrungszahlen noch über Vergleichspreise. Sie ist auch nicht in der Lage, solche zu erlangen. Es genügt daher, wenn sie die Richtigkeit des amtlichen Mietwertes bestreitet und konkret umschriebene Gründe vorbringt, die ihre Behauptungen stützen. Zudem können der steuerpflichtigen Person die Berufung auf andere geeignete Beweismittel nicht verwehrt werden. Solche sind auch amtliche Schätzungen vergleichbarer Liegenschaften. Sie können Indizien für den Marktwert sein. Es darf einer steuerpflichtigen Person nicht zugemutet werden, selbst Mietverträge vergleichbarer Liegenschaften zu beschaffen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts St. Gallen vom 25. Oktober 2000, in GVP 2000 Nr. 30, S. 86).

- 4.3. Die Anwendung der 6%-Regel gemäss Art. 2 Abs. 1 StKB-StG führt vorliegend, bei einem Vermögenssteuerwert von CHF 1'355'000.00, zu einem Brutto-Eigenmietwert von CHF 81'300.00 pro Jahr bzw. CHF 6'775.00 pro Monat. Strittig ist im vorliegenden Fall, ob diese Festlegung des Eigenmietwerts für die Liegenschaft des Beschwerdeführers zu unsachlichen bzw. gesetzwidrigen Ergebnissen führt. Es ist zu prüfen, ob es sich bei dem durch die Beschwerdegegnerin aufgerechneten Eigenmietwert um einen fiktiven, auf einem vergleichbaren Markt nicht erzielbaren Mietwert handelt.

Sowohl nach DBG als auch nach StG ist als Obergrenze für den steuerbaren Mietwert derjenige Betrag massgebend, den der Steuerpflichtige bei der Vermietung seiner Liegenschaft als Miete erzielen könnte. Demnach ist der Eigenmietwert aufgrund von Vergleichen mit tatsächlich vermieteten Objekten festzusetzen. Wie der Beschwerdeführer zu Recht ausführt, weist das Immobilienportal www.newhome.ch kein einziges Haus mit einem Mietpreis von CHF 4'000.00 p.Mt. oder höher auf. Am Beispiel von Appenzell A.Rh. hat er zudem aufgezeigt, dass die Marktmiete nicht linear zum Verkehrswert einer Liegenschaft ansteigt. Da die Bestimmung einer Vergleichsmiete in der Regel mit erhebungstechnischen Herausforderungen verbunden ist, ist es dem Beschwerdeführer nicht zuzumuten, ein vergleichstaugliches Objekt zu suchen bzw. Erfahrungszahlen zu erlangen. Die Beschwerdegegnerin bringt hierzu selbst vor, dass es sich bei der Liegenschaft des Beschwerdeführers um einen Einzelfall handle, weshalb diese nicht mit anderen Liegenschaften zu vergleichen sei. Damit hat der Beschwerdeführer die Richtigkeit des von der Beschwerdegegnerin festgesetzten Eigenmietwerts genügend bestritten, weshalb es ihm nicht zugemutet werden kann, weitere Beweise einzureichen. So verzeichnen die auf dem aktuellen Innerrhoder Markt stehenden Liegenschaften deutlich tiefere Marktpreise. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls erscheint es dem Gericht plausibel, dass der nach Art. 2 Abs. 1 Satz 1 StKB-StG veranlagte Brutto-Eigenmietwert von CHF 6'775.00 pro Monat auf dem Markt nicht erzielbar und demgemäss unrealistisch ist. Der Beschwerdeführer würde folglich als Grundeigentümer seiner Liegenschaft schlechter gestellt als ein Mieter in einer vergleichbaren Liegenschaft, womit Art. 8 BV verletzt wäre. Ferner ist zu berücksichtigen, dass der Eigenmietwert in der Praxis durch die Wohneigentumsförderung tiefer angesetzt wird als der Marktwert. Das Interesse an der Wohneigentumsförderung ist höher zu gewichten als die strikte Anwendung der 6%-Regel im Sinne von Art. 2 Abs. 1 StKB-StG, zumal es sich bei diesem Standeskommissionsbeschluss nicht um ein Gesetz im formellen Sinn, sondern lediglich um eine Verwaltungsverordnung spezieller Natur handelt.

Da vorliegend die Berechnung des Eigenmietwertes allein auf der 6%-Regel und somit auf objektiven Merkmalen beruht und die berechneten Nutzungserträge zu fiktiven Aufrechnungen führen würden, die auf dem lokalen vergleichbaren Markt nicht erzielt werden können, ist eine Ausnahme von der schematischen Besteuerung nach Art. 2 Abs. 1 Satz 1 StKB-StG zulässig. Der Eigenmietwert ist folglich anhand des übergeordneten Rechts nach DBG und StG, somit anhand Vergleiche mit tatsächlich vermieteten Objekten, festzulegen. Im Gegensatz zum Beschwerdeführer verfügt die Beschwerdegegnerin über amtliche Schätzungen sämtlicher Liegenschaften im Kanton. Infolge der feststellbaren Bautätigkeit bei zahlreichen Bauernhäusern in der Streusiedlungslandschaft während der letzten Jahre ist es möglich, dass vergleichbare Objekte existieren, anhand derer Eigenmietwerte oder Mietzinsen die Höhe des Marktwertes und somit des Brutto-Eigenmietwertes der Liegenschaft des Beschwerdeführers bestimmt werden könnte. Sollte sich herausstellen, dass tatsächlich keine vergleichbaren Liegenschaften vorhanden sind, ist im Zweifelsfall eine Einzelfallbewertung ins Auge zu fassen.

- 4.4. Die Streitsache ist demnach zur neuen Bestimmung des Brutto-Eigenmietwertes und neuen Veranlagung im Sinne der obgenannten Erwägungen an die Kantonale Steuerverwaltung zurückzuweisen.

(...)

Kantonsgericht Appenzell I.Rh., Verwaltungsgericht,
Entscheid V 2-2016 vom 12. Mai 2016