

Art. 18 lit. e und Art. 18^{quater} aStG; § 1 ff. EMWD. Bemessung des steuerlichen Eigenmietwerts (Entscheid des Obergerichts Nr. 66/2000/8 vom 21. Juni 2002 i.S. A.).

Im Dekret über die Festsetzung des Eigenmietwerts vom 18. Dezember 1998 werden die Grundsätze der steuerlichen Bemessung des Eigenmietwerts nach dem bisherigen System stabilisierter Normmietwerte gesetzlich verankert, wobei die generelle Anpassung der Schätzungswerte neu dem Grossen Rat obliegt und der steuerbare Eigenmietwert auf 70 % des Marktmietwerts beschränkt wird (E. 3a).

Aus den von der kantonalen Steuerverwaltung erhobenen Mietpreisen vermieteter Referenzobjekte ergibt sich, dass die bisherigen, für die Steueranlagung massgebenden Eigenmietwertschätzungen in der Regel den Grenzwert von 70 % des Marktmietwerts einhalten (E. 3b).

Bestehen Anhaltspunkte, dass dies im konkreten Fall nicht zutrifft, ist die betreffende Schätzung zu überprüfen. Im Hinblick auf eine gesetzmässige und rechtsgleiche Besteuerung müssen die zuständigen Behörden auch dafür sorgen, dass die Untergrenze von 60 % des Marktmietwerts gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung eingehalten wird (E. 3c).

Aus den Erwägungen:

3.– Gegenstand des vorliegenden Rekurses bildet einzig die Festsetzung des Eigenmietwertes für die vom Rekurrenten bewohnte Liegenschaft ...

a) Gemäss Art. 18 lit. e des Gesetzes über die direkten Steuern vom 17. Dezember 1956 (aStG; OS 19, S. 212 ff.) unterliegt das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder andern Einnahmequellen der Einkommenssteuer, insbesondere Einkommen aus unbeweglichem Vermögen wie Pacht- und Mietzinse, Mietwert der Wohnung, die der Pflichtige im eigenen oder in einem ihm zur Nutzung überlassenen Haus inne hat. Für die Festsetzung des Eigenmietwertes bestimmt der in der Volksabstimmung vom 27. September 1998 (Volksinitiative "Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums") angenommene und seit diesem Zeitpunkt in Kraft stehende Art. 18^{quater} aStG (vgl. dazu ABl 1998, S. 1413, und zur Zulässigkeit der Volksinitiative BGE Nr. 1P.40/1997 vom 25. März 1998 i.S. A. u.a.), der Eigenmietwert sei unter Berücksichtigung der ortsüblichen

Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung sowie der Bildung, Förderung und Erhaltung des selbstgenutzten Wohneigentums und der persönlichen Selbstvorsorge massvoll festzusetzen (Abs. 1). Als massvoll gelte eine Bemessung, die im Maximum 70 % der Marktmiete erreiche (Abs. 2). Der Grosse Rat habe in einem Dekret Grundsätze über das Verfahren und die Festlegung des Eigenmietwertes zu erlassen (Abs. 3).

Der Grosse Rat hat diesen Rechtsetzungsauftrag ausgeführt und am 18. Dezember 1998 das Dekret über die Festsetzung des Eigenmietwertes (EMWD, SHR 641.120) erlassen, welches auf den 1. Januar 1999, also auf den Beginn der Steuerperiode 1999–2000, in Kraft getreten ist. Dieses Dekret wiederholt in § 1 zunächst den Grundsatz, dass der steuerbare Eigenmietwert höchstens 70 % der Marktmiete betragen dürfe und das Bundesrecht vorbehalten bleibe, womit die vom Bundesgericht festgesetzte Untergrenze von 60 % gemeint ist (vgl. dazu BGE 124 I 145 ff., insbesondere E. 4d, S. 156 f., sowie die Vorlage des Regierungsrates vom 20. Oktober 1998 zum erwähnten Dekret [Amtdruckschrift 98-80], S. 2). In § 2 wird sodann der Marktmietwert als derjenige Betrag umschrieben, der bei der Miete eines gleichartigen Objektes an vergleichbarer Wohnlage zu bezahlen wäre. In § 3 wird sodann festgehalten, der für die Besteuerung massgebende Mietwert sei durch das Amt für Grundstückschätzungen periodisch zu schätzen (Abs. 1). Für die Schätzung massgebend seien insbesondere Standortgemeinde, Lage innerhalb der Gemeinde, Alter und Grösse sowie Bauart, Ausbaustandard und Zustand des Objektes, wobei der geschätzte Mietwert auf einen bestimmten Zeitpunkt stabilisiert werde (Abs. 2). Im übrigen wird die Verordnung des Regierungsrates über die Bewertung der Grundstücke sowie das von ihm genehmigte Bewertungsreglement für das Schätzungsverfahren als anwendbar erklärt, soweit dieses Dekret nichts anderes festlege (Abs. 3). § 4 regelt sodann die Anpassung der Mietwerte. Zunächst wird bestimmt, dass der Grosse Rat (nicht mehr wie bis anhin der Regierungsrat) die Eigenmietwerte generell anzupassen habe, wenn die Grenzwerte nach § 1 über- oder unterschritten werden (Abs. 1). Hernach wird präzisiert, dass als Grundlage für die Anpassung ein Vergleich der geschätzten Mietwerte mit den Mietpreisen von vermieteten Objekten sowie die Entwicklung des allgemeinen Mietpreisniveaus diene (Abs. 2) und die Mietpreise vermieteter Referenzobjekte, insbesondere von Einfamilienhäusern und Wohnungen im Stockwerkeigentum, im Rahmen der Steuerveranlagung generell oder in bestimmten Segmenten zu erheben seien (Abs. 3). § 5 bestätigt sodann, dass die Festsetzung des Eigenmietwertes mit der Steuerveranlagung durch die im Steuergesetz vorgesehenen Rechtsmittel angefochten werden könnten. Schliesslich hält § 6 als Übergangsbestimmung fest, als Eigenmietwert für die nach dem Inkrafttreten dieses Dekretes beginnenden Veranlagungsperioden, mithin insbesondere für die Veranlagungs-

periode 1999–2000, gelte der zuletzt vom Amt für Grundstückschätzung geschätzte Eigenmietwert für das entsprechende Objekt ohne den vom Regierungsrat am 16. April 1996 beschlossenen generellen Zuschlag von 10 %.

Das Dekret hält somit – mit den erwähnten Abweichungen (insbesondere Beschränkung auf maximal 70 % des Marktmietwertes; generelle Anpassungen der Schätzungswerte durch den Grossen Rat, nicht mehr durch den Regierungsrat) – am bisherigen System der Eigenmietwertfestsetzung mittels stabiler Normmietwerte fest. Das Obergericht hat dieses System in einem publizierten Grundsatzentscheid im Prinzip als zulässig erklärt (OGE vom 18. September 1998 i.S. P., Amtsbericht 1998, S. 156 ff.). Der Kritik hinsichtlich der zum Teil ungenügenden gesetzlichen Grundlage ist der Grosse Rat dadurch nachgekommen, dass er die Grundzüge dieses Systems nun auf Dekretsstufe geregelt hat (vgl. dazu auch die erwähnte Vorlage des Regierungsrates, S. 3).

b) Im vorliegenden Fall ist die Steuerverwaltung nach diesem Dekret vorgegangen und hat gemäss dessen § 6 den zuletzt vom Amt für Grundstückschätzungen ermittelten Eigenmietwert ohne den früheren, vom Regierungsrat festgesetzten Zuschlag der Steuerveranlagung zugrundegelegt (vgl. zur Begründung dieser Regelung die erwähnte Vorlage des Regierungsrates, S. 4). Der Rekurrent bestreitet dies nicht, macht aber geltend, der so ermittelte Eigenmietwert verletze im Falle seiner Liegenschaft die Obergrenze von 70 % des Marktmietwertes gemäss Art. 18^{quater} Abs. 2 aStG bzw. § 1 Abs. 1 EMWD. Er beantragt, es sei der Steuerveranlagung ein Eigenmietwert von Fr. 16'380.– zugrunde zu legen, was 65 % eines realistischen Marktmietwertes von Fr. 25'200.– (Fr. 2'100.– pro Monat) entspreche. Gehe man dagegen von dem von der Steuerverwaltung eingesetzten Eigenmietwert von Fr. 20'330.– aus, würde dies bei gleicher Rechnung (eingesetzter Eigenmietwert = 65 % des Marktmietwertes) bedeuten, dass der effektive Marktmietwert Fr. 31'277.– (Fr. 2'606.– pro Monat) betrage, was für ein bald 20-jähriges 5½-Zimmer-Durchschnittshaus mit einer Landfläche von 450 m² und einem Versicherungswert von Fr. 469'000.– völlig unrealistisch sei.

Entgegen der Auffassung des Rekurrenten kann aber aufgrund der bestehenden gesetzlichen Grundlagen, welche er nicht oder jedenfalls nicht ausdrücklich anfechtet und die vom Obergericht im erwähnten Grundsatzentscheid grundsätzlich geschützt worden sind, nicht einfach eine freie Schätzung vorgenommen werden. Vielmehr sind hinsichtlich der Festsetzung des Eigenmietwertes – insbesondere auch aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung der Grundeigentümer – primär die geltenden gesetzlichen Vorschriften, nämlich das erwähnte Dekret und die heute darauf gestützten besonderen Vorschriften über die Bewertung der Grundstücke anzuwenden, wobei für

den vorliegenden Fall die für die Steuerperiode 1999–2000 massgebende Fassung dieser Vorschriften gilt, nämlich die Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 18. Dezember 1990 (aGBV; OS 27, S. 287 ff.) und das Reglement über die Bewertung der Grundstücke vom 10. Dezember 1990, Teil I: Nichtlandwirtschaftliche Grundstücke. Es muss daher geprüft werden, ob diese Vorschriften im vorliegenden Fall richtig angewandt worden sind, und ob deren Anwendung im konkreten Fall zu einem Ergebnis führt, welches die Obergrenze des steuerbaren Eigenmietwertes gemäss Art. 18^{quater} Abs. 2 aStG bzw. § 1 Abs. 1 EMWD einhält. Nur wenn dies nicht der Fall wäre, könnte allenfalls zu einer freien Schätzung gegriffen werden (vgl. in diesem Sinn bereits den erwähnten OGE vom 18. September 1998 i.S. P., E. 2b/bb/ccc, Amtsbericht 1998, S. 161). In diesem Zusammenhang ist sodann festzuhalten, dass das Obergericht im Rekursverfahren nach Art. 96 ff. aStG grundsätzlich mit voller Kognition (inkl. Ermessensprüfung) zu entscheiden hat und daher auch Schätzungsentscheide korrigieren muss, wenn sich erweist, dass eine Schätzung fehlerhaft ist (Art. 101 aStG; vgl. dazu und zur Kognition bei Schätzungsfragen allgemein OGE vom 30. Juni 1989 i.S. St. AG, Amtsbericht 1989, S. 175 ff.).

c) Das Obergericht hat zu den erwähnten Fragen ein *Gutachten* ... eingeholt. Dieses äussert sich zunächst – auch im Hinblick auf weitere Fälle – zur Frage, ob die vom Amt für Grundstückschätzungen im ersten Quartal 1999 bei rund 600 vermieteten Einfamilienhäusern bzw. Eigentumswohnungen durchgeführten Mietzinserhebungen die Schlussfolgerung zulasse, dass die geltenden, von diesem Amt nach dem System stabilisierter Normmietwerte geschätzten Eigenmietwerte im massgebenden Zeitpunkt, also für die Bemessungsjahre 1997–1998, in der Regel zwischen 60 und 70 % einer vollen Marktmiete lägen. Die Experten führen dazu aus, die getätigte Umfrage beruhe auf einer zu schmalen Vergleichsbasis, da sie lediglich 5 % der rund 14'000 Wohneinheiten im Kanton Schaffhausen erfasse.

In diesem Zusammenhang ist jedoch darauf hinzuweisen, dass gemäss § 4 Abs. 3 EMWD lediglich die Mietpreise *vermieteter Referenzobjekte* zu erheben sind. Der Sinn dieser Vorschrift besteht denn auch darin, die geschätzten Mietwerte anhand konkreter Zahlen vergleichbarer vermieteter Objekte im Hinblick auf die Festsetzung der Eigenmietwerte für die jeweiligen Steuerperioden zu überprüfen (vgl. dazu Regierungsratsvorlage, S. 4). Wie sich aus der Zusammenstellung des Amts für Grundstückschätzungen vom 3. Juni 1999 ergibt, hat dieses Amt aufgrund einer EDV-gestützten Auswertung seiner Daten für den ganzen Kanton 1400 vermietete Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen eruiert, für welche die Mietzins-Erhebungsblätter versandt wurden. 1082 Erhebungsblätter kamen ausgefüllt zurück, was einer

Rücklaufquote von immerhin 77,28 % entspricht. Von den 1082 Rückmeldungen mussten allerdings 378 als für einen Vergleich nicht brauchbar ausgeschieden werden, weil es sich herausstellte, dass eine Familiennutzung vorlag, die Liegenschaft als Werkwohnung diente oder im massgebenden Zeitpunkt leer stand und somit nicht auf die entsprechenden Zahlen abgestellt werden konnte. Für den Vergleich berücksichtigt wurden 704 Objekte, nämlich 366 Einfamilienhäuser und 340 Eigentumswohnungen. Es trifft zu, dass damit insgesamt nur ein kleiner Teil dieser Objekte erfasst worden sind, weil eben nur sehr wenige dieser Objekte vermietet werden. Bezogen auf die vermieteten Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen erscheint die Mietzinserhebung des Amts für Grundstückschätzungen aber durchaus als repräsentativ im Sinne von § 4 Abs. 3 EMWD, zumal immerhin 77,28 % der entsprechenden vermieteten Objekte erfasst werden konnten. Richtig ist freilich, dass sich aus dieser Erhebung insbesondere für Einfamilienhäuser im allgemeinen nur bedingt Schlüsse ziehen lassen, da insgesamt nur wenige solche Objekte vermietet werden und weitere Besonderheiten (Vermietung im Freundes- und Bekanntenkreis; Berücksichtigung der Übernahme von Vermieterlasten durch die Mieter bei der Festsetzung des Mietpreises; sehr unterschiedliche Gewichtung der Liegenschaftsqualität durch potenzielle Mieter) zu berücksichtigen sind.

Berücksichtigt man diese Umstände, ergibt sich aus dem Gutachten immerhin, dass in *Neuhausen am Rheinfall* – unter Weglassung von zwei bzw. drei Extremwerten nach oben und nach unten, für welche besondere Gründe vorliegen – bei 29 von 38 vermieteten Einfamilienhäusern, von welchen die Mietpreise bekannt sind (also bei 76,32 % dieser Häuser), die stabilisierten Schätzungswerte den Grenzwert von 70 % des Marktmietwertes gemäss § 1 EMWD einhalten und die Schätzungswerte durchschnittlich lediglich 57,53 % der Marktmiete betragen. In der *Stadt Schaffhausen* wurden die erhobenen Mietpreise bei insgesamt 38 Einfamilienhäusern mit jährlichen Mietzinseinnahmen von über Fr. 24'000.– mit den Schätzungswerten verglichen, wobei sich ebenfalls ergab, dass 29 Objekte oder 76,32 % der erwähnten Kategorie den Grenzwert von 70 % der vollen Marktmiete einhalten und die Schätzungswerte durchschnittlich 62,29 % des erhobenen Marktmietwertes betragen. Für diese beiden Gemeinden kann daher durchaus gesagt werden, dass die Indizien dafür sprechen, dass die Schätzungswerte für *Einfamilienhäuser* in der Regel den gesetzlichen Grenzwert von 70 % einhalten. Dies stimmt auch mit den Feststellungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung überein, wonach im Kanton Schaffhausen die durchschnittlichen Eigenmietwerte bei Einfamilienhäusern 64,4 % und bei Stockwerkeigentum 66,1 % des Marktwertes betragen. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass diese Angaben ebenfalls auf der durch die kantonale Steuerverwaltung ge-

mäss § 4 Abs. 3 EMWD durchgeführten Erhebung und nicht etwa auf einer weiteren Untersuchung beruhen.

Aus der von den Experten ausgewerteten Erhebung der kantonalen Steuerverwaltung ergibt sich allerdings auch, dass der erwähnte Grenzwert von 70 % der Marktmiete in einzelnen Fällen überschritten wird. Sofern Anhaltspunkte dafür bestehen, dass dies bei einer Liegenschaft der Fall ist, muss daher – im Sinne der in E. 3b dargelegten Grundsätze – die Bewertung des Amtes für Grundstückschätzungen im konkreten Streitfall überprüft und allenfalls zu einer freien Schätzung gegriffen werden. Zu beachten ist freilich auch, dass in einzelnen Fällen für die heutigen Verhältnisse zu tiefe Schätzungen vorliegen, was wohl insbesondere mit dem unterschiedlichen Alter der amtlichen Schätzung zusammenhängen dürfte. Die zuständigen Behörden werden daher bei der Organisation und Durchführung der Liegenschaftenschätzungen im Interesse des Gesetzmässigkeits- und des Gleichbehandlungsgrundsatzes auch darauf zu achten haben, dass nicht nur die gesetzliche Obergrenze, sondern auch die vom Bundesgericht festgesetzte Untergrenze von 60 % des Marktmietwertes besser eingehalten wird (BGE 124 I 145 ff., E. 4, S. 154; vgl. dazu nun § 10 Abs. 2 der für Neuschätzungen ab 2001 geltenden Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 19. Dezember 2000 [SHR 641.301], wo vorgeschrieben wird, dass der Eigenmietwert 65 % des im Bewertungsverfahren festgelegten Mietwertes betragen soll, was bei einer Schätzungstoleranz von +/- 10 % die Einhaltung der erwähnten Bandbreite gewährleisten soll ...).