



Fall-Nr.: I/1-2009/93
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 02.08.2019
Entscheiddatum: 20.05.2010

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 20.05.2010

Art. 34 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 Satz 2 StG (sGS 811.1). Interkantonale Ausscheidung: für Ferienwohnung in Luzern Marktmietwert massgebend (Verwaltungsrekurskommission, 20. Mai 2010, I/1-2009/93).

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiber Thomas Scherrer

A und B X-Y, Rekurrenten,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2008)

Sachverhalt:

A.- X ist Rentner und Eigentümer einer Ferienwohnung in V. im Kanton Luzern. B X-Y war im Jahr 2008 bei der CS unselbständig erwerbstätig. Die Eheleute X-Y leben in ihrer Eigentumswohnung in R.

B.- A und B X-Y deklarierten für 2008 ein steuerbares Einkommen von Fr. 131'363.-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 469'651.--. Bei der Ferienwohnung in V. gingen sie von der amtlichen Schätzung vom 28. November 2008 aus und deklarierten einen Mietwert von Fr. 6'301.-- (Schätzung von Fr. 9'002.-- abzüglich 30%) und einen



Verkehrswert von Fr. 196'000.--. Die Veranlagungsbehörde stellte demgegenüber auf die Werte der früheren Schätzung ab und berücksichtigte einen Mietwert von Fr. 7'560.-- ohne Reduktion und einen Verkehrswert von Fr. 189'200.--. Sie nahm die Steuerauscheidung mit dem Kanton Luzern vor und setzte das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 auf Fr. 131'000.-- zum Satz von Fr. 132'600.-- und das steuerbare Vermögen auf Fr. 403'000.-- zum Satz von Fr. 498'000.-- fest. Die gegen diese Veranlagung mit der Begründung, die im Kanton Luzern vorgesehene Herabsetzung des Eigenmietwerts um 30% sei auch bei den st. gallischen Staats- und Gemeindesteuern zu berücksichtigen, erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 4. Mai 2009 ab, passte Miet- und Verkehrswert aber auch nicht an die neue amtliche Schätzung an.

C.- Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhoben A und B X-Y mit Eingabe vom 18. Mai 2009 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens und Vermögens sei für das Grundeigentum in V. von den Werten der amtlichen Schätzung vom 28. November 2008 auszugehen, wobei der Eigenmietwert von Fr. 6'301.-- gemäss der definitiven Veranlagung des Kantons Luzern zu berücksichtigen sei.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 1. Juli 2009 die Abweisung des Rekurses unter Kostenfolge zulasten der Rekurrenten. Die Rekurrenten nahmen dazu mit Eingabe vom 1. September 2009 Stellung.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge wird, soweit notwendig, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 18. Mai 2009 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes



über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Im Rekurs ist einzig umstritten, nach welchen Regeln sich der steuerbare Eigenmietwert der selbstgenutzten Ferienwohnung des Rekurrenten in V. bemisst.

a) Im Rekurs wird geltend gemacht, die von der Vorinstanz vertretene Interpretation von Art. 35 StG führe zu einem Eingriff in die Steuerhoheit des Kantons Luzern. Dem Rekurrenten sei nicht bekannt, dass nun plötzlich auch für ausserkantonale Grundeigentums-Einkommenswerte – analog den Vermögenswerten – "Repartitionswerte" angewendet würden. Die Steuerverwaltungen der für die Miteigentümer der Liegenschaft in V. zuständigen Kantone (Zürich, Schwyz, Basel-Landschaft und Aargau) akzeptierten die vom Kanton Luzern festgesetzten Eigenmietwerte (70%) ohne Einwände.

Die Vorinstanz hält dem entgegen, zur Vermeidung der effektiven und virtuellen Doppelbesteuerung komme im interkantonalen Verhältnis ausschliesslich die Methode der uneingeschränkten Befreiung mit Progressionsvorbehalt zur Anwendung. Zur Bestimmung des Gesamtsteuersatzes müsse in jedem Kanton das gesamte Einkommen und Vermögen ermittelt werden. Dabei sei in jedem Kanton für alle Teile des Einkommens und Vermögens das betreffende kantonale Steuerrecht massgebend. Jeder steuerberechtigte Kanton berechne das Gesamteinkommen und –vermögen nach seinem eigenen Recht. Das st. gallische Steuerrecht sehe eine Reduktion des Eigenmietwertes um 30%, maximal Fr. 9'000.--, nur für das Eigenheim, das der Steuerpflichtige an seinem Wohnsitz dauernd selbst bewohne, vor. Diese Reduktion sei am Hauptsteuerdomizil bei der Liegenschaft der Rekurrenten in R. berücksichtigt worden.

b) Die Rekurrenten wohnen in R. im Kanton St. Gallen. Gleichzeitig verfügt der Rekurrent über eine Ferienwohnung in V. im Kanton Luzern. Die Rekurrenten sind deshalb einerseits nach Art. 13 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton St. Gallen und andererseits entsprechend Art. 4 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im



Kanton Luzern steuerpflichtig. Gemäss Art. 15 Abs. 1 StG ist die Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt, erstreckt sich aber insbesondere nicht auf Grundstücke ausserhalb des Kantons. Die Steuerauscheidung erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 16 Abs. 1 StG).

Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, abgekürzt: BV) untersagt die interkantonale Doppelbesteuerung. Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem andern Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten (Schlechterstellungsverbot), weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (vgl. anstelle vieler BGE 131 I 285 E. 2.1).

c) aa) Vorab ist festzustellen, dass die Vorinstanz keine Einkünfte aus der von den Rekurrenten selbst genutzten Liegenschaft in V. im Kanton Luzern besteuert hat und damit sowohl eine aktuelle als auch eine virtuelle Doppelbesteuerung ausgeschlossen ist. Vielmehr hat sich die Vorinstanz an den zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung geltenden Grundsatz der unbedingten Befreiung mit Progressionsvorbehalt gehalten. Auszugehen ist mithin von den Gesamtfaktoren (Gesamtvermögen, -einkommen), welche nach dem jeweiligen kantonalen Recht zu ermitteln sind (vgl. P. Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3. Aufl. 2009, S. 128; BGE 51 I 79 und ständige Rechtsprechung).

bb) Nach Art. 34 Abs. 1 lit. b StG ist bei den Erträgen aus unbeweglichem Vermögen insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, steuerbar. Dieser Mietwert entspricht dem mittleren Preis, zu dem Grundstücke gleicher oder ähnlicher Grösse, Lage und Beschaffenheit in der betreffenden Gegend



vermietet werden (Art. 34 Abs. 2 Satz 1 StG). Der Mietwert des Eigenheims, das der Steuerpflichtige an seinem Wohnsitz dauernd selbst bewohnt, wird um 30%, jedoch höchstens um Fr. 9'000.-- herabgesetzt (Art. 34 Abs. 3 StG). Mit Art. 34 Abs. 2 StG ist für die Eigenmietwertbesteuerung auf Gesetzesstufe das Marktwertprinzip verankert. Seit der Totalrevision des Steuergesetzes wird der Grundsatz bei der Besteuerung des Eigenheims am Wohnsitz durchbrochen. Mit dem II. Nachtrag vom 24. September 2006 (nGS 41-85) wurde die Herabsetzung auf 30%, maximal Fr. 9'000.-- erhöht (vgl. dazu Botschaft zum II. Nachtragsgesetz, in: ABI 2005 S. 2413 ff., S. 2437 f.).

Nach dem Steuerrecht des Kantons Luzern beträgt der steuerbare Mietwert von Liegenschaften, welche dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, 70% der mittleren Marktmiete (§ 28 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 Satz 2 des Steuergesetzes; SRL Nr. 620, abgekürzt: StG-LU). Die mittlere Marktmiete entspricht dem mittleren Mietzins, der an vergleichbarer Lage für vergleichbare Mietobjekte zu erzielen wäre (§ 28 Abs. 2 StG-LU). Der – nicht reduzierte – Mietwert wird auf den Beginn jeder Steuerperiode durch den Regierungsrat an die aktuellen Verhältnisse angepasst, wobei die unterschiedliche Mietzinsentwicklung je nach regionaler Lage und Alter der Objekte zu berücksichtigen ist. Für Gebäude in der Gemeinde V., die ab 2007 von Grund auf neu geschätzt wurden, beträgt der aktuelle Mietwert 100% des amtlich geschätzten Wertes; davon sind 70% steuerbar (§ 28 Abs. 3 StG-LU in Verbindung mit Anhang 1, Gruppe 8, der Mietwertverordnung, SRL Nr. 625). Im Kanton Luzern wird zwar – wie im Kanton St. Gallen – eine Marktmiete geschätzt. Bei der Besteuerung der Einkünfte aus dem unbeweglichen Vermögen wird jedoch die Herabsetzung von 30% generell bei allen Liegenschaften – und nicht nur für das Eigenheim am Wohnsitz - gewährt, welche dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen.

cc) Die Vorinstanz hat das st. gallische Steuerrecht und die Grundsätze zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung richtig angewendet und ist bei der Ermittlung des satzbestimmenden Gesamteinkommens der Rekurrenten für die Einkünfte aus der Liegenschaft in V., die den Rekurrenten unbestrittenermassen im Sinn von Art. 34 Abs. 1 lit. b StG für den Eigengebrauch zur Verfügung steht, zu Recht von dem amtlich geschätzten luzernischen Mietwert, der einer Marktmiete entspricht, ausgegangen.



Die Rekurrenten können daraus, dass andere Kantone - anders als der Kanton St. Gallen – den nach dem luzernischen Steuerrecht herabgesetzten Eigenmietwert auch bei der Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens berücksichtigen, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die Praxis der anderen Kantone bei der Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens beruht auf ihren eigenen – gegebenenfalls von jenen des Kantons St. Gallen abweichenden – Grundsätzen bei der Besteuerung der Einkünfte aus dem unbeweglichen Vermögen. Selbst eine abweichende Praxis in einem Kanton mit einer dem Kanton St. Gallen entsprechenden Rechtslage könnte zu keiner anderen Beurteilung führen. Das verfassungsmässige Gebot der rechtsgleichen Behandlung im Sinn von Art. 8 Abs. 1 BV bezieht sich grundsätzlich nur auf den Zuständigkeitsbereich ein und derselben Gebietskörperschaft. Aus der föderalistischen Staatsstruktur der Schweiz ergibt sich, dass die Kantone in ihrem Zuständigkeitsbereich daher auch unterschiedliche Regelungen treffen und Bundesrecht in der Praxis unterschiedlich anwenden können (vgl. R.J. Schweizer, in: St. Galler Kommentar zur BV, 2. Aufl. 2008, N 24 zu Art. 8 BV mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

Schliesslich kann die Nichtberücksichtigung der im Steuerrecht des Kantons vorgesehenen Herabsetzung der Marktmiete nicht mit der Einführung eines "Repartitionswertes" bei der Besteuerung des Eigenmietwerts verglichen werden. Mit dem Repartitionswert soll für die Ausscheidung des Vermögens und die quotenmässige Verlegung der Schulden in interkantonalen Verhältnissen eine einheitliche, "marktkonforme" Verkehrswertbewertung erreicht werden (vgl. BGE 128 I 240 E. 3). Bei der Bewertung des Eigenmietwertes ist – jedenfalls im Verhältnis zwischen den Kantonen St. Gallen und Luzern – eine solche Vereinheitlichung nicht erforderlich, da die Gesetze beider Kantone bei der Schätzung des Mietwertes auf dem Prinzip des Marktwertes beruhen. Eine mit einem Repartitionswert vergleichbare Anpassung läge lediglich dann vor, wenn der Kanton St. Gallen den im Kanton Luzern amtlich geschätzten Mietwert mit der Begründung, er stelle keinen Marktwert dar, nicht übernehmen würde. Die Abweichung von der luzernischen Veranlagung ist jedoch nicht in einer mangelnden Marktkonformität begründet, sondern darin, dass der Kanton St. Gallen die im Kanton Luzern vorgesehene generelle Herabsetzung des steuerbaren Mietwertes bei Liegenschaften im Eigengebrauch des Eigentümers auf das Eigenheim am Wohnsitz beschränkt.



d) Dementsprechend erweist sich der Rekurs als unbegründet. Da es sich bei der Ermittlung des Mietwertes von Liegenschaften im Eigengebrauch des Eigentümers mangels tatsächlicher Mietzinseinnahmen gezwungenermassen um eine Schätzung handelt, ist es nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz für die Steuerperiode 2008 noch auf den früheren Wert und nicht auf jenen der Ende Jahr noch nicht rechtskräftig eröffneten Schätzung vom 28. November 2008 abgestellt hat (Art. 178^{bis} Abs. 2 StG). Unter diesen Umständen ist auch im Rekursverfahren von einer Verschlechterung der Stellung der Rekurrenten abzusehen.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten den Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- ist angemessen (vgl. Art. 13 Ziff. 522 des Gerichtskostentarifs, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 500.-- ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrenten bezahlen die amtlichen Kosten von Fr. 800.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 500.--.