

**BStP | 2020 | Nr. 3**

Betreff:	Einkommenssteuer, Eigenmietwert
Instanz:	Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	7. November 2019
Verfahrensnummer:	VD.2019.123

Ein Eigenmietwert fällt an, wenn sich der Eigentümer die Liegenschaft kraft seines Willens zur Benützung zur Verfügung hält. Steuerpflichtige, welche eine Liegenschaft durch Erbschaft erworben haben, müssen sich diese im Einkommen insbesondere dann nicht als Eigennutzung zurechnen lassen, wenn sie eine leer stehende Liegenschaft nicht nutzen und zu verkaufen beabsichtigen. Die Frist nach einem Erbgang, bei dem eine Erbengemeinschaft eine zuvor von der Erblasserin bzw. dem Erblasser bewohnte und nunmehr leer stehende Liegenschaft erwirbt, während der auch ohne Beleg von konkreten Verkaufsbemühungen oder anderen, auf eine Veräusserung zielenden Bemühungen nicht darauf geschlossen werden kann, dass sich die Mitglieder der Erbengemeinschaft die Nutzung vorbehalten wollen, ist auf ein Jahr festzusetzen. Steht eine Liegenschaft länger leer, so sind von den Erben und Erbinen konkrete Umstände nachzuweisen, welche der Annahme einer Eigennutzung entgegenstehen.

Sachverhalt:

Infolge des Versterbens von B. (sel.) am [...] März 2016 erbten A. (Rekursgegner) und seine beiden Brüder die Liegenschaft [...] in Basel. In seiner Steuererklärung pro 2016 deklarierte der Rekursgegner keinen Liegenschaftsertrag aus dieser Liegenschaft mit der Begründung, diese sei zum Verkauf vorgesehen. In Abweichung von dieser Deklaration rechnete die Steuerverwaltung Basel-Stadt mit Veranlagungsverfügung vom 24. Mai 2018 für die kantonalen Steuern pro 2016 einen Eigenmietwert der ererbten Liegenschaft auf und setzte das steuerbare Einkommen auf CHF 4'700.-- fest. Die dagegen erhobene Einsprache hiess die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 2. August 2018 insofern teilweise gut, als aufgrund einer Änderung der Steuerverordnung ein tieferer Eigenmietwertsatz zur Anwendung gebracht wurde. Im Übrigen hielt sie aber an der Veranlagung mit Aufrechnung des Eigenmietwerts der Liegenschaft [...] in Basel fest. Den dagegen vom Rekursgegner erhobenen Rekurs hiess die Steuerrekurskommission Basel-Stadt mit Entscheid vom 23. Mai 2019 gut und hob den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung „insofern“ auf, „als auf die Besteuerung des Eigenmietwerts der Liegenschaft [...] verzichtet wird“.

Hiergegen richtet sich der Rekurs der Steuerverwaltung vom 28. Juni 2019 an das Verwaltungsgericht, mit welchem sie die kostenfällige Aufhebung des angefochtenen Entscheids und in Bestätigung des Einspracheentscheids beantragt, es seien das steuerbare Einkommen mit CHF 4'100.-- bzw. das satzbestimmende Einkommen mit CHF 139'800.-- festzusetzen. Die Steuerrekurskommission beantragte mit Vernehmlassung vom 18. Juli 2019 die Abweisung des Rekurses. Der Rekursgegner nahm mit Eingabe vom 19. Juli 2019 Stellung, ohne einen förmlichen Antrag zu stellen. Mit Datum vom 23. September 2019 reichte die Steuerverwaltung sodann eine fakultative Stellungnahme ein, in welcher sie sich zu den Vorbringen des Rekursgegners sowie der Steuerrekurskommission äusserte. Vom Recht, sich zu dieser letzten Eingabe der Steuerverwaltung erneut vernehmen zu lassen, machte der Rekursgegner keinen Gebrauch. Die weiteren Tatsachen und die Einzelheiten der Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie für das Urteil von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil erging auf dem Zirkulationsweg.

Erwägungen:

2.1 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob die Steuerverwaltung für die Veranlagung der kantonalen Steuern pro 2016 dem Rekursgegner zu Recht pro rata temporis einen Eigenmietwert auf seinem Eigentumsanteil an der am [...] März 2016 zusammen mit seinen Brüdern ererbten und im September 2017 verkauften Liegenschaft [...] in Basel aufgerechnet hat.

2.2 Wie die Steuerrekurskommission zutreffend erwogen hat, unterliegen der Einkommenssteuer gemäss § 17 Abs. 1 und 2 StG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte unter Einschluss von Naturalbezügen jeder Art. Dazu zählen auch Erträge aus unbeweglichem Vermögen und der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (Eigenmietwert, vgl. § 22 Abs. 1 lit. b StG). Die Selbstnutzung ist dabei grundsätzlich nicht abhängig von der tatsächlichen zeitlichen Nutzung eines Gebäudes. Steuerobjekt der Eigennutzung ist das sich zur Verfügung gehaltene Grundstück oder Teile davon. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Eigengebrauch dauernd vorliegt. Hält sich der Eigentümer die Liegenschaft zum jederzeitigen Eigengebrauch zur Verfügung, nutzt sie konkret aber nur selten oder gar nicht, ist dies der vollumfänglichen und ganzjährigen Eigennutzung gleichzustellen. Massgebend ist das Sich-zur-Verfügung-Halten der Nutzungsmöglichkeit. Dies gilt einerseits für Zweit- oder Ferienwohnungen (vgl. Zwahlen/Lissi in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 21 N 23; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 21 N 77). Es gilt andererseits aber auch dann, wenn sich die Eigentümerschaft das Recht zur Bewohnung einer Liegenschaft vorbehält, ohne sie auszuüben (BGer 2C_1039/2015, 2C_1040/2015 vom 28. April 2016 E. 3.3; 2C_182/2015, 2C_186/2015 vom 3. November 2015 E. 4.2; 2C_773/2009 vom 10. April 2010 E. 2.1). Entscheidend ist, dass der Eigentümer sich die Liegenschaft kraft seines Willens zur Benützung zur Verfügung hält (vgl. StRKE Nr. 66/1995 vom 30. August 1995, E. 2, publ. in: BStPra 7/1997, S. 465, mit Hinweis auf BGE 72 I 223, publ. in: ASA 18, S. 266 f.; Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 215). Demgegenüber fällt kein Eigenmietwert an, wenn es dem Eigentümer am Willen fehlt, sich die Liegenschaft zur eigenen Nutzung vorzubehalten. Die Nutzung hat allerdings aus äusseren Umständen zu unterbleiben, sei es, weil sich kein Mieter oder kein Käufer findet, sei es, weil die Liegenschaft leer steht, da sie zum Verkauf bestimmt ist (BGer 2C_773/2009 vom 10. April 2010 E. 2.1; StRKE Nr. 100/2003 vom 17. Juni 2004 E. 3b; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 21 N 78, mit weiteren Hinweisen). Insoweit ist die rechtliche Ausgangslage unbestritten.

2.3 Strittig ist dagegen die Frage, wann die Aufrechnung eines Eigenmietwertes unterbleiben kann, wenn eine ererbte Liegenschaft später vom Erben verkauft wird.

2.3.1 Die Steuerverwaltung stellt sich auf den Standpunkt, dass nach dem Tod einer steuerpflichtigen Person deren Erben und Erbinnen in ihre Rechte und Pflichten eintreten (§ 11 Abs. 1 StG), wobei das ererbte Einkommen und Vermögen bei Erbengemeinschaften den einzelnen Erben und Erbinnen je anteilmässig zugerechnet werde (§ 11 Abs. 2 StG). Erben und Erbinnen, welche eine Liegenschaft durch Erbschaft erworben hätten, müssten sich diese im Einkommen dann nicht als Eigennutzung zurechnen lassen, wenn sie eine leer stehende Liegenschaft nicht nutzten und verkaufen wollten. Dabei werde die bisher von der Erblasserin ausgeübte Nutzung durch die Erbengemeinschaft fortgeführt, bis die Liegenschaft leer geräumt sei und feststehe, dass sie vermietet oder verkauft werden solle. Während dieser Zeitspanne habe eine Erbengemeinschaft den Eigengebrauch zu versteuern (vgl. Rekursbegründung der Steuerverwaltung vom 28. Juni 2019, S. 5 E. 3.4).

Weder das baselstädtische Steuergesetz noch das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) sähen eine Ausnahmebestimmung vor, wonach bei Erbengemeinschaften auf die Besteuerung des Eigengebrauchs von bewohnbaren Liegenschaften zu verzichten sei. Das baselstädtische Steuerrecht kenne im Unter-

schied zum Recht der direkten Bundessteuer auch den Ausnahmetatbestand der Unternutzung nicht (vgl. Rekursbegründung der Steuerverwaltung vom 28. Juni 2019, S. 5 E. 3.4).

Gemäss der Praxis der Steuerverwaltung werde auf eine Eigenmietwertbesteuerung in solchen Fällen nur dann verzichtet, wenn bei einem bewohnbaren Objekt innerhalb einer sechsmonatigen Frist Vermietungs- oder Verkaufsbemühungen nachgewiesen werden. Vorliegend seien aber zwischen dem Hinschied der Erblasserin am [...] März 2016 und den dokumentierten Verkaufsbemühungen mit der Inserateschaltung per 4. Juli 2017 mehr als 15 Monate vergangen und der Verkauf erst im September 2017 erfolgt (vgl. Rekursbegründung der Steuerverwaltung vom 28. Juni 2019, S. 3f. E. 3.1 und 3.2).

2.3.2 Die Steuerrekurskommission beurteilte diese Praxis im angefochtenen Entscheid als „zu restriktiv und unangemessen“. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb diese Frist mit dem Todesdatum der Erblasserin bzw. des Erblassers beginnen sollte. Trotz des Übergangs der Rechte und Pflichten infolge Universalsukzession erhielten Erben nicht bereits in diesem Moment Verfügungsmacht über eine Liegenschaft. Sie könnten über eine solche erst nach erfolgtem Grundbucheintrag verfügen (Art. 656 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB, SR 210]). Weiter sei notorisch, dass die Erben regelmässig nicht zum Todeszeitpunkt bekannt seien. Die Frist könne aber frühestens dann zu laufen beginnen, wenn die Erben bekannt seien und diese den Eintrag im Grundbuch als Eigentümer verlangen könnten. Massgebend für den Fristbeginn müsse daher die Ausstellung der Erbenbescheinigung beziehungsweise der Zeitpunkt sein, ab dem die Erben eine Erbenbescheinigung verlangen könnten (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission vom 23. Mai 2019, S. 5 E. 4b).

Weiter erscheine auch die Dauer von sechs Monaten unangemessen. Es sei fraglich, ob eine starre Frist von sechs Monaten, welche der Komplexität des Einzelfalls in keiner Weise Rechnung trage, zulässig sei. Auch in Fällen mit einfachen Verhältnissen, wie dem Vorliegenden, erweise sich die Frist aber als zu kurz bemessen, sei es doch für sachunkundige Erben schwierig, sich innerhalb dieser Frist sachgerecht um den Verkauf zu bemühen. Nach Erstellung des amtlichen Inventars müsse den Erben eine angemessene Zeitspanne belassen werden um zu entscheiden, wie sie über die Liegenschaft verfügen wollen, um die Liegenschaft zu räumen und allfällige Reparaturen zu tätigen sowie um die Liegenschaft marktfähig zu machen oder ihren Marktwert zu erhöhen. Hierfür erscheine eine Frist von 12 bis 24 Monaten als grundsätzlich angemessen. Vorliegend sei aus den Akten nicht ersichtlich, wann der Grundbucheintrag erfolgt sei. Mit den belegten Verkaufsbemühung innert rund 15 Monaten nach dem Versterben der Erblasserin sei die Frist von 12 bis 24 Monaten aber ohnehin gewahrt. Dass sich der Rekursgegner die Liegenschaft nicht zur Verfügung gehalten habe, ergebe sich überdies aus dem im September 2017 und mithin rund 1,5 Jahre nach dem Todesfall der Erblasserin erfolgten Verkauf (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission vom 23. Mai 2019, S. 5 E. 4c).

2.4.1 Mit ihrem Rekurs stellt die Steuerverwaltung zumindest implizit im Grundsatz in Frage, ob es für ihre „kulante und bislang bewährte Praxis“, auf die Aufrechnung eines Eigenmietwerts einer Liegenschaft im Einkommen von Erben und Erbinnen zu verzichten, wenn innert sechs Monaten Verkaufsbemühungen nachgewiesen werden, im baselstädtischen Steuerrecht eine genügende Basis gebe (vgl. Rekursbegründung der Steuerverwaltung vom 28. Juni 2019, S. 5 E. 3.4).

2.4.2 Darin kann ihr nicht gefolgt werden. Bei unterbleibender tatsächlicher Nutzung einer Liegenschaft kann der Eigentümerschaft deren Eigenmietwert angerechnet werden, wenn sie sich die Liegenschaft kraft ihres Willens zur Benützung zur Verfügung hält. Davon ist im Grundsatz auszugehen, soweit eine Nutzung nicht aus äusseren Umständen unterbleibt, weil sich etwa kein Mieter oder kein Käufer findet. Aufgrund der Eigentümerschaft an einer Liegenschaft, die keine Mieterträge abwirft, ist somit grundsätzlich deren Eigenmietwert zu versteuern. Die Eigentümerschaft trägt daher die Beweislast für die Umstände, aus denen auf ihren nicht umgesetzten resp. nicht umsetzbaren Nutzungs- resp. Veräusserungswillen geschlossen werden kann (BGer

2C_1039/2015, 2C_1040/2015 vom 28. April 2016 E. 3.4). Nicht zu beweisen sind allerdings notorische Umstände.

Mit dem Erwerb einer bisher selbstbewohnten Liegenschaft infolge eines Erbgangs befinden sich die Erben und Erbinen zwar in rechtlicher, nicht aber in tatsächlicher Hinsicht in der gleichen Situation wie die Erblasserin bzw. der Erblasser. Da sie die bisher von der Erblasserin bzw. vom Erblasser bewohnte Liegenschaft selbst nicht bewohnen, selbst eine andere Wohnstätte haben und die bisherige Nutzung mit dem Ableben regelmässig endet, soweit sie nicht von Wohnungsgenossen der Erblasserin bzw. des Erblassers fortgeführt wird, muss über die zukünftige Nutzung neu entschieden werden. Hierzu benötigen die Erben und Erbinen notorischerweise eine bestimmte Reflexions- und anschliessende Umsetzungsperiode, während welcher eine tatsächliche Nutzung der erworbenen Liegenschaft erfahrungsgemäss nicht möglich ist. Es entspricht daher nicht einer Kulanz, bei Ererben, bis anhin von der Erblasserin bzw. vom Erblasser bewohnten Liegenschaften während einer bestimmten Dauer eines Leerstandes auf die Aufrechnung eines Eigenmietwertes zu verzichten. Dieser Verzicht ergibt sich vielmehr aus den Voraussetzungen einer solchen Aufrechnung bei unterbleibender Nutzung einer Liegenschaft selbst, da während dieses Zeitraumes nicht von einem Vorbehalt zum Eigengebrauch gesprochen werden kann.

2.5 Fraglich erscheint allein, während welcher Dauer noch von einer notwendigen Reflexions- und Umsetzungsperiode und ab wann von einem bewussten Entscheid, sich die Liegenschaft vorläufig zur Benützung zur Verfügung zu halten, ausgegangen werden kann.

2.5.1 Soweit sich die Unmöglichkeit einer in Aussicht genommenen Veräusserung oder Drittnutzung nicht aus äusseren Umständen ergibt, die nach dem Gesagten von der steuerpflichtigen Person zu belegen sind (vgl. oben E. 2.4), sondern sich aus der Notorietät einer gewissen Übergangsfrist ableitet, kann entgegen der Auffassung der Steuerrekurskommission nicht von einer der Komplexität des Einzelfalls Rechnung tragenden Fristspanne ausgegangen werden. Vielmehr ist mit der bisherigen Praxis für den Fall eines unterbliebenen Nachweises eines fehlenden Vorbehalts einer Eigennutzung auch im Interesse der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen von einer festen Frist auszugehen.

2.5.2 Da diese Frist rechtsgleich anzuwenden ist, muss sie sich auch auf einen klaren Fristbeginn beziehen. Die Praxis der Steuerverwaltung, hierfür auf den Todeszeitpunkt der Erblasserin oder des Erblassers und damit den Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft infolge Universalsukzession abzustellen, ist daher nicht zu beanstanden. Dem Einwand der Steuerrekurskommission, dass die Erben und Erbinen erst mit der Ausstellung einer Erbenbescheinigung über die ererbte Liegenschaft verfügen können, ist vielmehr bei der Fristberechnung Rechnung zu tragen. Dem entspricht auch die Auffassung der Steuerrekurskommission, dass nicht auf den konkreten Zeitpunkt der Ausstellung einer Erbenbescheinigung im Einzelfall, sondern vielmehr auf jenen Zeitpunkt abgestellt werden soll, ab dem die Erben und Erbinen eine Erbenbescheinigung verlangen können.

2.5.3 Mit Bezug auf die Bestimmung der Dauer dieser Frist ist der Steuerverwaltung zwar grundsätzlich ein Ermessensspielraum einzuräumen. Diesen hat sie aber pflichtgemäss und unter Berücksichtigung aller massgebenden Umstände auszuüben.

Dabei ist zunächst unbestritten, dass nach dem Hinschied der Erblasserin bzw. des Erblassers anfänglich eine gewisse Pietätsphase zu respektieren ist, während der die der verstorbenen Person häufig auch persönlich nahestehenden Erben und Erbinen sich noch nicht um die weitere Nutzung der ererbten Liegenschaft zu kümmern haben. Diese Phase deckt sich zumindest zum Teil mit der Frist bis zum Zeitpunkt, ab dem eine Erbenbescheinigung verlangt werden kann. Diese Pietätsfrist kann auf zwei bis drei Monate veranschlagt werden. In der Folge ist zumindest in Erbengemeinschaften ein gemeinsamer Wille über die Zuweisung und die zukünftige Nutzung der leer stehenden Liegenschaft zu bilden. Anschliessend bedarf es der Räumung der Liegenschaft, möglicherweise einer Schatzung sowie gegebenenfalls der Vornahme der von der Steuer-

rekurskommission erwähnten Reparaturen zur Erstellung der Marktfähigkeit oder der Erhöhung des Marktwertes. Berücksichtigt man dabei wiederum den Umstand, dass auch die Räumung im Zusammenspiel mit der Erbteilung emotionale Entscheidungen mit sich bringt, erscheint es angemessen, den Erben und Erbinnen hierfür insgesamt einen Zeitraum von neun bis zehn Monaten nach Abschluss der Pietätsfrist zu gewähren.

Daraus folgt, dass die Frist nach einem Erbgang, bei dem eine Erbengemeinschaft eine zuvor von der Erblasserin bzw. dem Erblasser bewohnte und nunmehr leer stehende Liegenschaft erwirbt, während der auch ohne Beleg von konkreten Verkaufsbemühungen oder anderen, auf eine Veräusserung zielenden Bemühungen nicht darauf geschlossen werden kann, dass sich die Mitglieder der Erbengemeinschaft die Nutzung vorbehalten wollen, auf ein Jahr festzusetzen ist. Steht eine Liegenschaft länger leer, so sind von den Erben und Erbinnen konkrete Umstände nachzuweisen, welche der Annahme einer Eigennutzung entgegenstehen.

2.6 Vorliegend ist unbestritten, dass die Zeitspanne zwischen dem Erbgang vom [...] März 2016 und den ersten belegten Verkaufsbemühungen vom 4. Juli 2017 durch die Inserierung der Liegenschaft auf Homegate mehr als ein Jahr betragen hat. Die Steuerverwaltung hat im Ergebnis somit zu Recht eine Aufrechnung des Eigenmietwerts für die kantonalen Steuern pro 2016 in Betracht gezogen. Bereits mit dem Einspracheentscheid hat die Steuerverwaltung festgestellt, es fehlten Anhaltspunkte zur Bestimmung des Beschlusses der Mitglieder der Erbengemeinschaft, die Liegenschaft zu verkaufen. Der blosse Hinweis auf den Besitz eigener Liegenschaften der Erben und die mangelnde Eignung von Basel als Feriendestination vermag den äusseren, durch den fehlenden Nachweis konkreter Verkaufsbemühungen folgenden Schluss auf einen vorläufigen Vorbehalt einer Eigennutzung nicht umzustossen. Andere, besondere Umstände, die trotz längerer Dauer bis zur erstmaligen Ausschreibung der Liegenschaft auf eine vorbestandene, nicht früher umsetzbare Absicht zur Veräusserung schliessen liessen, relevierte der Rekursgegner auch im vorinstanzlichen Verfahren nicht und wurden von der Steuerrekurskommission auch nicht festgestellt.

Soweit der Rekursgegner im vorliegenden Verfahren auf die fehlende Kenntnis der Praxis der Steuerverwaltung bezüglich der Aufrechnung eines Eigenmietwertes bei leer stehenden Liegenschaften nach Erbgängen verweist, erscheint diese nicht relevant. Massgebend sind allein die äusseren Umstände, auf die in den vorstehenden Erwägungen verwiesen worden ist. Aus der Stellungnahme geht allein hervor, dass der Rekursgegner und seine Brüder keinen Bedarf hatten, die Liegenschaft zu nutzen. Indem sie diese aber länger als gemäss den vorstehenden Ausführungen allgemein notwendig nicht ausschrieben und hierfür keine äusseren Umstände nannten, welche einer früheren Veräusserung zwingend entgegenstanden, behielten sie sich deren Nutzung vorläufig vor. An der Sache vorbei geht auch der Hinweis auf die für den Fall einer Vermietung notwendigen Erneuerungen, macht der Rekursgegner doch nicht geltend, dass solche konkret in Aussicht genommen worden sind. Wird schliesslich mit den vorstehenden Ausführungen bei der Berechnung der Frist, während welcher auch ohne weiteren Nachweis von Verkaufsbemühungen nicht von einer Eigennutzung ausgegangen werden kann, nicht auf den konkreten Einzelfall abgestellt, so braucht auch auf die Kenntnisse des Bruders des Rekursgegners im Liegenschaftshandel nicht abgestellt zu werden. Die Steuerverwaltung nahm somit im Ergebnis zu Recht eine Aufrechnung des Eigenmietwerts für die kantonalen Steuern pro 2016 vor.

2.7 Daraus folgt, dass der Rekurs der Steuerverwaltung gutzuheissen, der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission aufzuheben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 2. August 2018 im Ergebnis mit Verweis auf die vorstehenden Erwägungen zu bestätigen ist.

3. [...]

Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht (Dreiergericht):

In Gutheissung des Rekurses wird der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 23. Mai 2019 (STRK.2018.148) aufgehoben.

[...]