

Eigenmietwert

Unternutzungsabzug

Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft KGVVE vom 18. Juli 2007

Die Bestimmung im Steuergesetz, wonach der Regierungsrat das Nähere über den Unternutzungsabzug beim Eigenmietwert regelt, delegiert lediglich Vollzugsvorschriften technischer Natur. Die Schaffung einer zusätzlichen Voraussetzung, dass ein Unternutzungsabzug nur bei einem positiven Saldo der Liegenschaftsrechnung gewährt wird, ist in dieser Delegationsnorm nicht enthalten und deshalb auch nicht zulässig.

Sachverhalt:

A. AX und BX deklarierten in ihrer Steuererklärung 2004 unter Berücksichtigung eines Unternutzungsabzugs einen Eigenmietwert für die selbstgenutzte Liegenschaft in Z von Fr. 12'900.–. Die Steuerverwaltung setzte indessen in der definitiven Veranlagungsverfügung 2004 vom 25. Januar 2006 den Eigenmietwert dieser Liegenschaft privat auf Fr. 17'200.– fest. Dagegen erhoben AX und BX mit Eingabe vom 13. Februar 2006 Einsprache bei der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) mit dem Antrag, der geltend gemachte Unternutzungsabzug sei vollumfänglich zuzulassen und die Steuerveranlagungen für Staat und Bund seien entsprechend zu korrigieren. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 31. Mai 2006 ab. Daraufhin beantragten AX und BX, vertreten durch Y, Advokat in Basel, mit Rekurs vom 4. Juli 2006, es sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 31. Mai 2006 aufzuheben und es sei diese anzuweisen, den von den Rekurrenten in der Steuererklärung 2004 geltend gemachten Unternutzungsabzug beim Eigenmietwert vollumfänglich zuzulassen. Mit Vernehmlassung vom 16. Oktober 2006 hielt die Steuerverwaltung am Antrag auf Abweisung des Rekurses fest. Auf die Ausführungen der Parteien wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

B. Der Präsident des Steuer- und Enteignungsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), wies den Rekurs mit Entscheid vom 10. November 2006 ab. Zur Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, dass Willkür im Sinne von Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 bei der Auslegung und Anwendung von Gesetzesnormen nicht schon vorliege, wenn eine andere Auslegung ebenfalls vertretbar oder sogar

zutreffender erscheine, sondern erst, wenn ein Entscheid offensichtlich unhaltbar sei. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn er zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehe, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletze oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderlaufe. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheine, genüge nicht. Der Unternutzungsabzug bezwecke, die Härten, die sich aus der Besteuerung des Eigenmietwertes für nicht mehr genutzten Wohnraum ergeben würden, zu mildern. Daraus ergebe sich klar, dass ein Unternutzungsabzug nur dann gewährt werden könne, wenn der Eigenmietwert auch effektiv der Besteuerung unterliege. Wo der um die zugerechneten Abzüge gekürzte Nettoeigenmietwert negativ sei oder nur einen sehr geringen Betrag ausmache, könne ein Unternutzungsabzug nicht mehr gewährt werden. Gehe man von diesem Zweck aus, so lasse die Bestimmung des § 27^{ter} Abs. 7 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Spielraum für die Regierungsratsverordnung zum Steuer- und Finanzgesetz (RRV-StG) vom 22. Oktober 1974.

C. Gegen den Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts vom 10. November 2006 erhoben AX und BX, wiederum vertreten durch Y, mit Eingabe vom 15. März 2007 Beschwerde beim Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Beantragt wurde, es sei der Entscheid des Beschwerdegegners vom 10. November 2006 aufzuheben und es seien die Steuerbehörden anzuweisen, den von den Beschwerdeführern in der Steuererklärung für die Staatssteuern 2004 geltend gemachten Unternutzungsabzug vollumfänglich zuzulassen; dies unter o/e-Kostenfolge zulasten des Staates. Zur Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, dass der angewandte § 1^{bis} Abs. 4 RRV-StG keine gesetzliche Grundlage im StG finde und den klaren Bestimmungen von § 27^{ter} Abs. 1 und 7 StG widerspreche. Zudem erweise sich die Anwendung von § 27^{ter} Abs. 1 und 7 StG als willkürlich, unverhältnismässig und nicht im öffentlichen Interesse. Schliesslich sei § 1^{bis} Abs. 4 RRV-StG kein geeignetes Mittel, um dem gesetzlichen Auftrag zur Gewährung des Unternutzungsabzuges Nachachtung zu verschaffen und widerspreche überdies dem gesetzlich und verfassungsmässig anvisierten Ziel der massvollen Besteuerung der Eigenmietwerte im Interesse der Wohneigentumsförderung.

D. Das Steuergericht liess sich mit Eingabe vom 28. März 2007 vernehmen. Am Antrag auf Abweisung der Beschwerde wurde festgehalten. Da die Beschwerdeführer keine neuen Tatsachen und Beweismittel vorbringen würden, werde auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid verwiesen.

E. Die Steuerverwaltung liess sich mit Eingabe vom 13. April 2007 vernehmen. Am Antrag auf Abweisung der Beschwerde wurde festgehalten. Zur Begründung wurde unter anderem angeführt, dass sich aufgrund der gültigen Delegationsnorm in § 27^{ter} StG resp. der Regelung in § 74 Abs. 2 Kantonsverfassung vom 17. Mai 1984 (KV) die Qualifizierung der RRV-StG als gesetzvertretende oder -vollziehende Verordnung erübrige, da die Voraussetzungen für beide Arten erfüllt seien. Die Bestimmung von § 1^{bis} Abs. 4 RRV-StG widerspreche dem Zweck des Unternutzungs-

abzuges – Härten zu vermeiden, die sich aus der Besteuerung des Eigenmietwertes für einen nicht mehr genutzten Wohnraum ergeben – nicht und sei somit auch nicht willkürlich. Zudem seien die vom Bundesgericht und von der Lehre verlangten Anforderungen an eine zulässige Delegation vollständig erfüllt, weshalb § 1^{bis} RRV-StG auf der zulässigen Delegationsnorm in § 27^{ter} StG gründen würden. Bezüglich des Verhältnisses zwischen direkter Bundessteuer, Staats- und Gemeindesteuer wurde angemerkt, dass der sich aus Art. 129 BV ergebende verfassungsrechtliche Harmonisierungsauftrag nicht in dem Sinne zu verstehen sei, dass die Kantone verpflichtet seien, bei der Umsetzung die im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 getroffene Lösung in jedem Fall zu übernehmen. Wo das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 den Kantonen Gestaltungsspielraum lasse, solle die Vielfalt gerade nicht unterbunden werden. Das StHG nenne die Eigennutzung von Grundstücken in Art. 7 Abs. 1 als eine Art von Einkommen. Die Möglichkeit eines Unternutzungsabzuges sei jedoch nicht erwähnt. Auf die weiteren Ausführungen wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen :

1. Die Beschwerde vom 15. März 2007 richtet sich gegen den Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts vom 10. November 2006 und betrifft die Veranlagung der Staatssteuer 2004. Damit ist sie gestützt auf § 131 Abs. 1 StG durch das Kantonsgericht zu beurteilen. Auf die von den Beschwerdeführern – als von der strittigen Veranlagungsverfügung betroffenen Steuerpflichtigen – frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde kann somit eingetreten werden.

2. Mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde können gemäss § 45 lit. a und b des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 einzig Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts gerügt werden. Die Unangemessenheit des vorinstanzlichen Entscheides dagegen kann gemäss § 45 lit. c VPO – von wenigen, hier nicht weiter interessierenden Ausnahmefällen abgesehen – weder gerügt noch durch das Kantonsgericht überprüft werden.

3. Vorliegendenfalls ist einzig umstritten, ob die Steuerverwaltung gestützt auf § 1^{bis} Abs. 4 RRV-StG (heute § 2 Abs. 4 der Verordnung zum Steuergesetz vom 13. Dezember 2005, VO StG) den von den Beschwerdeführern geltend gemachten Unternutzungsabzug zu Recht verweigert hat, indem sie – unter Berufung auf § 1^{bis} Abs. 4 RRV-StG – geltend machte, dass der Unternutzungsabzug nur zulässig sei, wenn der Eigenmietwert die Hypothekarzinsen und Kosten für den Liegenschaftsunterhalt übersteigen würde.

In diesem Zusammenhang ist denn auch festzuhalten, dass es zwischen den Parteien unbestritten ist, dass die Voraussetzung, nämlich die erhebliche raummässige Unternutzung des selbst genutzten Wohneigentums, welche von den Beschwerdeführern beantragt worden ist, gegeben ist. Ebenfalls unbestritten ist die Tatsache, dass der Eigenmietwert (Fr. 17'200.– ohne Unternutzungsabzug) nach Abzug der Hypothekarzinsen (Fr. 11'670.–) und Kosten für den Liegenschaftsunterhalt (Fr. 20'108.–) negativ (- Fr. 14'578.–) ist, weswegen das in § 1^{bis} Abs. 4 RRV-StG statuierte Kriterium des positiven Saldos unbestrittenermassen nicht erfüllt ist.

4. Es stellt sich somit einzig die Frage, ob die Bestimmung von § 1^{bis} Abs. 4 RRV-StG eine genügende gesetzliche Grundlage im übergeordneten Recht, nämlich § 27^{ter} Abs. 7 StG, findet.

4.1 Bei der Beurteilung dieser Frage ist von Bedeutung, dass gemäss Art. 36 der Verfassung des Kantons Basel-Landschaft (KV) vom 17. Mai 1984 die Befugnis zum Erlass grundlegender und wichtiger Bestimmungen vom Gesetzgeber nicht auf andere Organe übertragen werden darf (Abs. 1), woraus sich ergibt, dass gesetzvertretende Bestimmungen grundsätzlich nicht zulässig sind. Ergänzende Bestimmungen von geringerer Bedeutung können dagegen grundsätzlich auf Verordnungsebene geregelt werden.

Somit ist entscheidend, ob es sich bei § 1^{bis} Abs. 4 RRV-StG um eine gesetzvollziehende oder um eine gesetzvertretende Norm handelt.

4.2.1 Die *Vollziehungsverordnungen* führen die durch das Gesetz bereits begründeten Verpflichtungen und Berechtigungen näher aus, passen das schon im Gesetz Bestimmte den konkreten praktischen Gegebenheiten an. Sie dürfen nur dem durch das Gesetz geschaffenen Rahmen entsprechend die im Gesetz gegebenen Richtlinien ausfüllen. Sie dürfen sie aber nicht ergänzen, insbesondere nicht die Rechte der Betroffenen einschränken oder ihnen neue Pflichten auferlegen (vgl. zum Ganzen: *Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, S. 29 Rz. 138 ff.).

4.2.2 Demgegenüber beruhen *gesetzvertretende Verordnungen* auf einer Ermächtigung durch ein Gesetz, das noch keine vollständige materielle Regelung enthält. Derartige Verordnungen fügen der weitmaschigen, sich auf das Grundsätzliche beschränkenden Regelung im Gesetz neue Normen hinzu. Voraussetzung für den Erlass solcher Verordnungen ist demnach eine Rechtsetzungsdelegation durch ein formelles Gesetz. Dabei sind die Voraussetzungen und insbesondere die Grenzen der Gesetzesdelegation zu beachten. Demnach darf die Gesetzesdelegation nicht durch die Verfassung ausgeschlossen sein. Die Delegationsnorm muss in einem Gesetz im formellen Sinn enthalten sein. Sie muss sich auf eine bestimmte, genau umschriebene Materie beschränken und die Grundzüge der delegierten Materie, das heisst die wichtigen Regelungen, müssen in einem Gesetz im formellen Sinne umschrieben sein (vgl. *Häfelin/Müller/Uhlmann*, a.a.O., S. 29 Rz. 136 f. sowie S. 84 Rz. 404 ff.).

5.1 Die Auslegung einer Rechtsnorm ist ein rechtsschöpferischer Vorgang und dient dazu, den wahren Sinn und Zweck einer Bestimmung zu ermitteln (hierzu grundsätzlich *Ulrich Häfelin/Walter Haller*, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 6. Auflage, Zürich 2005, S. 47 ff.). Für die Normen des Verwaltungsrechts gelten dabei die üblichen Methoden der Gesetzesauslegung (*Häfelin/Müller/Uhlmann*, a.a.O., Rz. 216). Zur Anwendung gelangen die grammatikalische, systematische, historische und teleologische Auslegungsmethode (vgl. für das öffentliche Recht *Häfelin/Haller*, a.a.O., Rz. 90 ff.). Das Gesetz ist in erster Linie nach seinem Wortlaut auszulegen (BGE 114 Ia 196, 113 V 109 mit weiteren Hinweisen). Ist der Text nicht ganz klar, so muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden. Dabei sind alle Auslegungselemente, namentlich der Zweck, der Sinn und die dem Text zugrunde liegende Wertung einzubeziehen. Bleibt die Norm dabei unklar oder lässt sie verschiedene, einander widersprechende Auslegungen zu, so können die Gesetzesmaterialien ein wertvolles Hilfsmittel sein, um den Sinn der Norm zu erkennen und damit falsche Auslegungen zu vermeiden. Insbesondere bei verhältnismässig jungen Gesetzen darf der Wille des historischen Gesetzgebers nicht übergangen werden (vgl. BGE 114 V 250; dazu *René Rhinow/Beat Krähenmann*, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 20 B I/Ic; *Giovanni Biaggini*, Verfassung und Richterrecht, Basler Studien zur Rechtswissenschaft, Basel und Frankfurt am Main 1991, S. 70 f. mit weiteren Hinweisen). Eine Hierarchie der Auslegungsmethoden besteht jedoch nicht. Die verschiedenen Auslegungsmethoden werden kombiniert, d.h. nebeneinander berücksichtigt, und es muss im Einzelfall bedacht werden, welche Methode oder welche Methodenkombination geeignet ist, den wahren Sinn der auszulegenden Norm wiederzugeben (*Häfelin/Haller*, a.a.O., Rz. 90). Eine Regelung ist somit immer auslegungsbedürftig und nicht nur dann, wenn der Gesetzeswortlaut nicht klar ist oder Zweifel bestehen, ob ein scheinbar klarer Wortlaut den wahren Sinn der Norm wiedergebe (*Häfelin/Müller*, a.a.O., Rz. 217). Denn ob der Wortlaut klar ist, ergibt sich oft erst aufgrund des Bezugs weiterer Auslegungselemente, namentlich der *ratio legis* (*René Rhinow*, Grundzüge des Schweizerischen Verfassungsrechts [Grundzüge], Basel 2003, Rz. 465, BGE 128 I 41 E. 3b).

5.2 Im Ergebnis steht für das Bundesgericht die teleologische Auslegungsmethode im Vordergrund. Das Bundesgericht hebt hervor, dass das Gesetz in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode ausgelegt werden muss. Auszurichten ist die Auslegung auf die *ratio legis*, die zu ermitteln dem Gericht bzw. dem zur Entscheidung berufenen Organ allerdings nicht nach ihren eigenen, subjektiven Wertvorstellungen, sondern nach den Vorgaben des Gesetzgebers aufgegeben ist (BGE 128 I 40 f. E. 3b). Dies ergibt sich unter anderem auch daraus, dass der teleologischen Fragestellung selbst dann nachzugehen ist, wenn der Normsinn auf Grund des Gesetzeswortlauts als klar zu sein erscheint (vgl. auch *Rhinow*, Grundzüge, Rz. 469).

5.3 Die grammatikalische Auslegung stellt auf Wortlaut, Wortsinn und Sprachgebrauch ab (vgl. *Häfelin/Haller*, a.a.O., Rz. 91; *Rhinow*, Grundzüge, Rz. 462 ff.).

Mit Hilfe der grammatikalischen Auslegung wird festgestellt, ob ein unklarer Wortlaut vorliegt. Massgebliches Element der grammatikalischen Auslegung ist der Gesetzestext. Titel, Sachüberschriften sowie Marginalien sind Bestandteile des Textes und müssen daher bei der Auslegung berücksichtigt werden (vgl. Häfelin/Haller, a.a.O., Rz. 94). Die grammatikalische Auslegung ist Ausgangspunkt jeder Auslegung, d.h. das Gesetz ist in erster Linie nach seinem Wortlaut auszulegen (BGE 123 V 317 E.4, 116 II 415 E. 5b, 114 Ia 196, 113 V 109 mit weiteren Hinweisen).

6. Entsprechend dem hiervor Gesagten ist deshalb zu prüfen, ob der Wortlaut der Regelung klar ist, bevor alsdann der Frage nachzugehen ist, ob Zweifel bestehen, dass der scheinbar klare Wortlaut den wahren Sinn der Norm wiedergibt.

6.1 Der Wortlaut von § 27^{ter} Abs. 7 StG (heute § 27^{ter} Abs. 9 StG) lautet wie folgt:

«Einer erheblichen raummässigen Unternutzung des selbst genutzten Wohneigentums ist bei der behördlichen Festlegung des Eigenmietwertes auf Antrag Rechnung zu tragen. Das Nähere regelt der Regierungsrat.»

Gestützt auf diese Bestimmung erliess der Regierungsrat den § 1^{bis} RRV-StG, wo in Abs. 4 festgehalten wird:

«Ein Unternutzungsabzug kann nur dann berücksichtigt werden, wenn der Eigenmietwert auch effektiv der Besteuerung unterliegt. Dies ist dann der Fall, wenn der Eigenmietwert die Hypothekarzinsen und Kosten für den Liegenschaftsunterhalt übersteigt.»

6.2 Im Unterschied zu § 1^{bis} Abs. 1–3 RRV-StG, wo der Regierungsrat die in § 27^{ter} Abs. 7 StG enthaltenen Begriffe näher umschrieben bzw. Regelungen getroffen hat, ohne dass materiell ein zusätzliches Kriterium geschaffen worden ist, statuiert er in § 1^{bis} Abs. 4 RRV-StG ein neues, zusätzliches Kriterium, nämlich dasjenige des positiven Saldos. Damit wird eine neue Hürde eingeführt, die über die Zulassung einer grundsätzlich im StG gewährten Abzugsmöglichkeit, welche für den Fall einer erheblichen raummässigen Unternutzung des selbst genutzten Wohneigentums eingeräumt wird, entscheidet. Entsprechend dem hiervor Gesagten handelt es sich damit nicht bloss um eine Vollziehungsverordnung (vgl. E. 4.2.1 hiervor).

7. Voraussetzung für den Erlass einer gesetzesvertretenden Verordnung ist jedoch eine Rechtsetzungsdelegation, wobei die Voraussetzungen und insbesondere die Grenzen der Gesetzesdelegation zu beachten sind (vgl. E. 4.2.2 hiervor). So darf die Gesetzesdelegation nicht durch die Verfassung ausgeschlossen sein (E. 7.1 hiernach). Die Delegationsnorm muss in einem Gesetz im formellen Sinn enthalten sein (E. 7.2 hiernach). Sie muss sich auf eine bestimmte, genau umschriebene Materie beschränken (E. 7.3 hiernach) und die Grundzüge der delegierten Materie, das heisst die wichtigen Regelungen, müssen in einem Gesetz im formellen Sinne umschrieben sein (E. 7.4 hiernach).

7.1 Die Kompetenz zum Erlass einer Vollzugsverordnung wird dem Regierungsrat generell in § 74 Abs. 2 KV dahingehend eingeräumt, als nicht der Landrat durch Gesetz ausnahmsweise allein zum Erlass von Ausführungsbestimmungen befugt ist und der Regierungsrat sich an die Grundlage und den Rahmen der Gesetze hält. Die Delegation ist im Übrigen auch nicht durch die BV ausgeschlossen. Die ausdrückliche Delegation an den Regierungsrat gemäss § 27^{ter} Abs. 7 StG ist somit rechtmässig und wäre – wie dies die Vorinstanz zu Recht festhält – bereits aufgrund der verankerten Ermächtigung in der KV nicht nötig gewesen.

7.2 Vorliegendenfalls ist die Delegation in § 27^{ter} Abs. 7 StG enthalten. Da das StG ein Gesetz im formellen Sinn ist, ist auch diese Voraussetzung gegeben.

7.3 Alsdann hat sich die Delegationsnorm auf eine bestimmte, genau umschriebene Materie zu beschränken. § 27^{ter} Abs. 7 StG steht im Zusammenhang mit dem Mietwert selbst genutzter Liegenschaften (Eigenmietwert) und regelt den Fall einer erheblichen raummässigen Unternutzung des selbst genutzten Wohneigentums, wobei festgehalten wird, dass diesem bei der behördlichen Festlegung des Eigenmietwertes auf Antrag Rechnung zu tragen ist. Damit ist die Materie bestimmt.

7.4 Schliesslich müssen die Grundzüge der delegierten Materie, das heisst die wichtigen Regelungen, in einem Gesetz im formellen Sinne umschrieben sein.

7.4.1 Die Vorinstanz vertritt diesbezüglich die Auffassung, dass dem Regierungsrat somit lediglich vorgeschrieben werde, dass er bei einer raummässigen Unternutzung nur eine Regelung treffen dürfe, welche den Eigenmietwert betreffe. Hinsichtlich der Art und Weise, wie dem Eigenmietwert Rechnung getragen werde, besitze der Regierungsrat dagegen einen Spielraum, welcher auch die Möglichkeit der Festsetzung von Voraussetzungen, wann ein Abzug gewährt werden soll, beinhalte.

7.4.2 Das Gericht vertritt dagegen die Auffassung, dass sich die Frage bereits dahingehend stellt, ob das StG einen Ansatz zur Beschränkung des «Unternutzungsabzugs» auf einen positiven Saldo bietet, welcher gegeben ist, wenn der Eigenmietwert die Hypothekarzinsen und die Kosten für den Liegenschaftsunterhalt übersteigt. Dies ist zu verneinen. Durch die Formulierung in § 27^{ter} Abs. 7 StG, gemäss welcher einer erheblichen raummässigen Unternutzung des selbst genutzten Wohneigentums Rechnung zu tragen ist, sofern ein entsprechender Antrag gestellt wird, ist der Rahmen abgesteckt. Gestützt auf den Wortlaut dieser Bestimmung geht es klar um die erhebliche raummässige Unternutzung. Die Bestimmung «regelt das Nähere» kann denn auch nur bedeuten, dass der Regierungsrat diese «Begriffe» konkretisieren darf. In § 1^{bis} Abs. 1–3 RRV-StG hat der Regierungsrat sämtliche bereits im StG enthaltenen Kriterien präzisiert, ohne dass in materieller Hinsicht ein zusätzliches Kriterium geschaffen worden ist. Dagegen statuiert er in § 1^{bis} Abs. 4 RRV-StG ein neues Kriterium, nämlich dasjenige des positiven Saldos. Dadurch wird ein zusätzliches Kriterium verlangt, welches dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung von § 27^{ter} Abs. 7 RRV-StG nicht entnommen werden kann. Es wird eine Voraussetzung geschaffen, deren Fehlen das im StG statuierte Recht auf Berücksichtigung der Unternutzung

bei der Festsetzung des Eigenmietwerts untergehen lässt. Damit wird eine neue Hürde eingeführt, die über die Zulassung einer grundsätzlich im StG gewährten Abzugsmöglichkeit entscheidet und die im StG als solche nicht vorgesehen ist.

Auf Verordnungsebene wird damit ein neues materielles Kriterium eingeführt, was auf dieser Stufe nicht zulässig ist, da es nicht bereits in einem Gesetz im formellen Sinne umschrieben ist. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz fehlt es somit an den vom Bundesgericht und von der Lehre verlangten Anforderungen an eine zulässige Delegation.

8. Zu prüfen ist im Weiteren, ob die Frage nach dem Sinn und Zweck der Gesetzesbestimmung von § 27^{ter} Abs. 7 StG allenfalls zu einem anderen Ergebnis führen muss (vgl. E. 5 hiervor). Vorauszuschicken ist dabei allerdings, dass sich in den Materialien wenige Anhaltspunkte betreffend den Sinn und Zweck der Bestimmung von § 27^{ter} Abs. 7 StG finden lassen.

8.1 Die Vorinstanzen bringen in diesem Zusammenhang vor, dass Sinn und Zweck des Unternutzungsabzugs die Vermeidung von Härten ist, welche sich aus der Besteuerung des Eigenmietwertes für nicht mehr genutzten Wohnraum ergeben. Der Unternutzungsabzug könne deshalb nur gewährt werden, wenn der Eigenmietwert effektiv besteuert werde. Werde der Eigenmietwert durch den Abzug von Hypothekarzinsen und Unterhaltskosten neutralisiert, könne kein Unternutzungsabzug beansprucht werden, da eine Härte in diesem Fall gar nicht entstehe. Zudem impliziere der Begriff «Unternutzungsabzug», dass etwas abgezogen werden könne (vgl. Ausführungen hiernach). Wenn der Abzug generell gewährt würde, würde dies zu stossenden Ungleichheiten führen.

8.2 Nach Ansicht des Gerichts drängt sich eine Interpretation von Sinn und Zweck der Bestimmung von § 27^{ter} Abs. 7 im Sinne der Vorinstanzen (Vermeidung von Härten) aus den folgenden Gründen nicht zwingend auf:

Aufgrund des Begriffs «Unternutzungsabzug» auf ein sog. «Nettoprinzip» abzustellen – mit der Begründung, dass bei einem negativen Saldo gar nichts «abgezogen» werden könne – führt nach Ansicht des Gerichts zu weit, da der Begriff «Unternutzungsabzug» nicht bereits im StG, sondern erst in der RRV-StG verwendet wird. Im StG selbst ist lediglich von «einer erheblichen raummässigen Unternutzung des selbst genutzten Wohneigentums» im Zusammenhang mit der Festsetzung des Eigenmietwerts die Rede.

Klar ist, dass die Unternutzung im Zusammenhang mit dem Eigenmietwert gesehen werden muss (wo sie auch steht) und damit das Ziel verfolgt wird, dass nur die vom Eigentümer effektiv genutzte Wohnfläche besteuert werden sollte. Tritt nun eine Situation ein, die dem effektiven Nutzen nicht mehr entspricht, so dass der Nutzen geringer ist, soll dem verminderten Nutzen mit der Berücksichtigung der Unternutzung Rechnung getragen werden. Dies entspricht im Übrigen auch dem Gedanken des Bundesgesetzgebers. Somit könnte Sinn und Zweck des Unternut-

zungsabzugs in der Tat «auch» sein, dass im Zusammenhang mit der Festlegung des Eigenmietwerts der tatsächlich genutzten Wohnsituation Rechnung getragen wird. Dass daneben auch andere Finanzierungskriterien – wie die Hypothekarzinsen oder die Kosten für den Liegenschaftsunterhalt – eine Rolle spielen sollten, geht aus dem StG nicht zwingend hervor. Ist aber Sinn und Zweck der Bestimmung im Sinne des hiervor Gesagten zu sehen, dann hat der Regierungsrat – durch die Statuierung des zusätzlichen Kriteriums eines positiven Saldos – seine Kompetenz in § 1^{bis} Abs. 4 RRV-StG überschritten.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass allein die Tatsache, dass Uneinigkeit bezüglich «Sinn und Zweck» dieser Bestimmung besteht, zeigt, dass auf den Wortlaut der Bestimmung – der an sich klar genug ist – abgestellt werden muss, da die Auslegung von «Sinn und Zweck» nicht zwingend zu einem anderen Ergebnis führt.

Auch der Hinweis auf die stossenden Ungleichheiten bei der Gewährung des Unternutzungsabzugs ohne Berücksichtigung des zusätzlichen Kriteriums des positiven Saldos führt zu nichts. Würde der Unternutzungsabzug in jedem Fall (auch bei einem negativen Saldo) gewährt, so würde dies zu einer Ungleichbehandlung zwischen den Eigentümern unter sich führen, indem der Unternutzungsabzug beispielsweise gewährt würde, wenn die Hypothekarbelastung sehr hoch ist, nicht dagegen, wenn der Eigentümer seine Hypothekarschulden gut amortisiert. Würde dagegen der Unternutzungsabzug nur bei einem positiven Saldo gewährt, so wäre die Diskrepanz der steuerrechtlichen Behandlung zwischen den Eigentümern einerseits und den Mietern andererseits grösser. Genau diese Diskrepanz wollte das Bundesgericht mit der Anhebung des Eigenmietwerts jedoch mildern.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass eine andere Handhabung des Unternutzungsabzugs durchaus möglich wäre. Sie müsste aber vom Gesetzgeber selbst so vorgesehen werden und bereits in einem Gesetz im formellen Sinn festgehalten sein.

9. Abschliessend gilt es zu beachten, dass der Vorbehalt eines formellen Gesetzes im Abgaberecht strikt ist. Das Wesentliche hat in einem Gesetz zu stehen. Wie hiervor dargelegt, wird mit dem in § 1^{bis} Abs. 4 RRV-StG statuierten Kriterium des «positiven Saldos» eine neue Hürde eingeführt, die über die Zulassung einer grundsätzlich im StG gewährten Abzugsmöglichkeit entscheidet und die im StG als solche nicht vorgesehen ist. Dabei lediglich von der Konkretisierung eines steuererleichternden Merkmals auszugehen, wird der Bestimmung nicht gerecht. Auch wenn nicht ohne Not in die Rechtsetzungskompetenz eingegriffen wird, so sagt die herrschende Lehre dennoch, dass im Abgabe- und Steuerrecht die Rechte der Privaten höher zu gewichten sind.

Aufgrund dieser Überlegungen ist die Beschwerde demnach gutzuheissen.

10. ...

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts vom 10. November 2006 wird aufgehoben.