

Verfassungs- und Steuerharmonisierungskonformität der Gesetzesinitiative „Für eine faire steuerliche Behandlung der Wohnkosten“ im Kanton Basel-Landschaft

Gutachten im Auftrag des Regierungsrates des Kantons Basel-Landschaft

erstattet von

Prof. Dr. iur. René Matteotti, M.A., LL.M. Tax, ordentlicher Professor für Schweizerisches, Europäisches und Internationales Steuerrecht an der Universität Zürich,
Rechtsanwalt und Konsulent bei Baker McKenzie, Zürich

unter Mitarbeit von Dr. iur. Gabriel Bourquin, Rechtsanwalt, Baker McKenzie, Zürich

Zürich, 26. September 2017

INHALTSVERZEICHNIS

I. Gutachtensauftrag	3
II. Verfassungskonformität der vorgesehenen Rückwirkung	4
A. Ausgangslage	4
1. Vorbemerkung	4
2. Grundzüge der Gesetzesrevision 2016.....	4
3. Partielle Aufhebung der Gesetzesänderung durch das Bundesgericht	7
4. Grundzüge der Wohnkosten-Initiative	9
B. Verfassungskonformität der vorgesehenen Rückwirkung	10
1. Das Rückwirkungsverbot in Lehre und Praxis.....	10
2. Analyse der in der Wohnkosten-Initiative enthaltenen Übergangsbestimmungen (§ 141 Abs. 1bis E-StG bzw. § IV der Wohnkosten-Initiative).....	12
3. Zwischenergebnis	18
III. Verfassungskonformität der Bestimmung zur Wahl einer Konsultativkommission Fehler! Textmarke nicht definiert.	
IV. Harmonisierungskonformität des vorgesehenen Arbeits-zimmerabzugs	19
1. Ausgangslage	19
2. Spielraum des kantonalen Gesetzgebers in Bezug auf die Gewinnungskosten.....	21
3. Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Kosten für ein privates Arbeitszimmer	22
4. Würdigung des vorgeschlagenen Arbeitszimmerabzugs	23
V. Schlussfolgerungen	24

I. GUTACHTENSAUFTRAG

1. Am 19. Juni 2017 beauftragte Herr Benjamin Pidoux im Namen des Regierungsrates des Kantons Basel-Landschaft den Unterzeichnenden mit der Erstellung eines Gutachtens über die Rechtsgültigkeit der vorformulierten Gesetzesinitiative „Für eine faire steuerliche Behandlung der Wohnkosten“ („Wohnkosten-Initiative“), welche am 27. April 2017 vom entsprechenden Komitee bei der Landeskanzlei zur Vorprüfung eingereicht wurde.
2. Der Hauptzweck der Wohnkosten-Initiative besteht nach Angaben der Initianten darin, auf gesetzgeberischer Ebene das Bundesgerichtsurteil vom 12. Januar 2017¹ in einer Art und Weise umzusetzen, dass einerseits die vom Bundesgericht geforderte 60-Prozent-Eigenmietwertuntergrenze in keinem Fall unterschritten wird und andererseits für die Wohneigentümer keine Steuererhöhungen eintreten. Zu diesem Zweck schlägt die Initiative eine neue Berechnung des Eigenmietwerts sowie eine Erhöhung des Pauschalabzugs bei selbstgenutzten Liegenschaften, die im Privatvermögen gehalten werden, vor. Die neuen Normen sollen dabei rückwirkend per 1. Januar 2016 in Kraft treten. Für die Umsetzung dieser neuen Normen schlagen die Initianten die Schaffung einer Konsultativkommission vor. Diese soll sich aus Vertretern der Verwaltung und Vertretern der Wohneigentümer bestehen, wobei für letztere dem Hauseigentümerverband Baselland ein Vorschlagsrecht eingeräumt werden soll.
3. Die Initianten möchten mit der eingereichten Gesetzesinitiative auch die Abzugsfähigkeit des sog. Home-Offices (Arbeitszimmerabzug) auf formell-gesetzlicher Ebene regeln. Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit sollen die Wohnkosten für das private Arbeitszimmer abgezogen werden können. Steuerpflichtige, die – in Absprache mit dem Arbeitgeber – einen Teil ihrer beruflichen Arbeit an ihrem Wohndomizil erledigen müssen, und die ein Zimmer ihrer Privatwohnung mit einem entsprechend ausgeschiedenem Arbeitsplatz für diese Berufstätigkeit benützen, können die Wohnkosten des privaten Arbeitszimmers in Abzug bringen.
4. Der erteilte Gutachtensauftrag besteht darin, die Rechtsgültigkeit der Initiative zu beurteilen. Dabei stellen sich grob drei Problembereiche:
 1. Ist die vom Initiativtext vorgesehene Rückwirkung, welche im Zusammenhang mit der Ermittlung des Eigenmietwertes und der Erhöhung des Pauschalabzugs (§ 141 Abs. 1bis E-StG) vorgesehen ist, verfassungskonform (siehe hierzu Kap. II)?
 2. Verletzt das Vorschlagsrecht des Hauseigentümerverbands im Zusammenhang mit der Wahl der Mitglieder der Konsultativkommission die Wettbewerbsneutralität oder andere Grundrechte (siehe hierzu Kap. III)?
 3. Ist die vorgesehene gesetzliche Regelung zur Abzugsfähigkeit des sog. Home-Offices (Arbeitszimmerabzug) in Einklang mit dem Steuerharmonisierungsgesetz (siehe hierzu Kap. IV)?

¹ BGer 2C_519/2015 vom 12.01.2017.

5. Der Schwerpunkt des Gutachtens soll auf der Prüfung der Verfassungskonformität der vorgesehenen Rückwirkung liegen. Zur zweiten und dritten Frage soll hingegen bloss summarisch Stellung bezogen werden.
6. Explizit nicht Gegenstand des Rechtsgutachtensauftrags ist eine Beurteilung des Systems zur Ermittlung der Eigenmietwerte bzw. der Eigenmietwerte selbst (Eigenmietwert-Umrechnungstabelle). Ebenfalls nicht Untersuchungsgegenstand ist die vorgeschlagene Höhe der Pauschalabzüge für den Liegenschaftsunterhalt. Wie noch zu zeigen sein wird, ist die Regelung der Pauschalabzüge für die gesamtheitliche Würdigung der Vorlage indes von Bedeutung, weshalb darauf – soweit erforderlich - einzugehen ist.

II. VERFASSUNGSKONFORMITÄT DER VORGESEHENEN RÜCKWIRKUNG

A. Ausgangslage

1. Vorbemerkung

7. Gemäss Ziff. III der vorgesehenen Gesetzesänderung sollen die revidierten Bestimmungen zur Ermittlung des Eigenmietwertes und des Pauschalabzugs rückwirkend per 1. Januar 2016 in Kraft treten, soweit gestützt auf die durch das Urteil des Bundesgerichts vom 12. Januar 2017² aufgehobene Bestimmung in § 27^{ter} Abs. 5 StG BL 2016 erlassene Veranlagungsverfügungen nicht bereits in Rechtskraft erwachsen sind. Gemäss § 141 Abs. 1^{bis} StG BL in der Fassung der Wohnkosten-Initiative soll von Amtes wegen eine Rückerstattung von Steuern erfolgen, die aufgrund der per 1. Januar 2016 rückwirkenden Änderung gegebenenfalls zu viel bezahlt worden sind.
8. Für die Beurteilung der Verfassungskonformität einer Rückwirkung erweisen sich die konkreten Umstände, welche zur Gesetzesänderung Anlass geben, als bedeutsam. In einem ersten Schritt sind daher die Hintergründe der geplanten Gesetzesänderung auszu-leuchten.

2. Grundzüge der Gesetzesrevision 2016

9. Der Landrat des Kantons Basel-Landschaft beschloss am 26. März 2015 verschiedene Änderungen des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (hiernach „StG“), welche auf den 1. Januar 2016 in Kraft getreten sind. Mit der Gesetzesrevision („Gesetzesrevision 2016“) sollte sichergestellt werden, dass der als Einkommen zu versteuernde Eigenmietwert 60% des Marktmietwertes beträgt. Damit sollte der am 21. September 2006 beschlossenen und per 1. Januar 2007 in Kraft gesetzten Bestimmung Nachachtung verschafft werden, in welcher die Quote von 60% als Zielgrösse bezeichnet wurde (§ 27^{ter} Abs. 6 und 7 StG BL). Ein in Auftrag gegebenes Gutachten hat

² BGer 2C_519/2015 vom 12.01.2017.

nämlich aufgezeigt, dass sich das Mietpreisniveau aus ökonomischen und raumplanerischen Gründen seit dem Jahr 2007 verändert hat.³ Gemäss Gutachten lag 2015 der Zielerreichungsgrad insgesamt bei 63.9%. Bei Einfamilienhäusern resultierten dabei leicht zu hohe (65.4%), bei Wohnungen im Stockwerkeigentum tendenziell hingegen zu tiefe (56.8%) Eigenmietwerte.

10. Grundlage für die Berechnung des Eigenmietwertes ist im Kanton Baselland der sog einfache Brandlagerwert. Dieser Wert wird von der Kantonalen Gebäudeversicherung festgelegt und wird als einfacher Brandlagerwert bezeichnet. Er beträgt etwa 10% des effektiven Gebäudewertes.⁴ Gestützt auf diesen einfachen Brandlagerwert berechnet die kantonale Steuerverwaltung den sog. „steuerlichen Brandlagerwert“.⁵ Dabei wird mit einem Korrekturfaktor je Gemeinde das unterschiedliche Mietpreisniveau im Kantonsgebiet berücksichtigt (siehe § 1 der Verordnung zum Steuergesetz). Mit einem nach Alter der Liegenschaft abgestuften Korrekturfaktor werden Unterschiede bei den Mietpreisen von jüngeren und älteren Liegenschaften berücksichtigt. Schliesslich findet ein genereller Korrekturfaktor für Stockwerkeigentum zur Anwendung, um den Unterschied zu den Einfamilienhäusern zu berücksichtigen. Auf der Grundlage dieses sog. steuerlichen Brandlagerwerts wird mit Hilfe der in § 27^{ter} Abs. 5 festgelegten Tabelle der individuelle Eigenmietwert abgeleitet.
11. Mit der Gesetzesrevision 2016 wurde in § 27^{ter} Abs. 1 StG 2016 eine Erhöhung des Korrekturfaktors für Stockwerkeigentum vorgenommen, um den oben bereits erwähnten Zielerreichungsgrad von 56.8% auf 60% zu erhöhen. Da der Zielerreichungsgrad bei den Einfamilienhäusern insgesamt bei rund 65% lag, sah sich der Gesetzgeber dazu veranlasst, auch die in § 27^{ter} Abs. 5 enthaltenen Umrechnungssätze zu senken. Dies sollte dadurch geschehen, dass bis zu einem steuerlichen Brandlagerwert von CHF 20'000 der Eigenmietwert 61.93% betragen sollte. Für jeden um CHF 100 höheren steuerlichen Brandlagerwert sollte sich dieser Satz folgendermassen reduzieren:

³ Siehe hierzu Vorlage an den Landrat, Anpassung der Eigenmietwerte, Vereinfachungsmassnahmen sowie Aus- und Weiterbildungskosten; Änderung des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974 vom 16. Dezember 2014. S. 2.

⁴ Siehe hierzu Vorlage 2014, wie Fn. 3, S. 2.

⁵ Siehe hierzu Vorlage 2014, wie Fn. 3, S. 2.

von CHF	bis CHF	um je %	auf %
20'001	26'000	0.193000%	50.35%
26'001	35'000	0.085778%	42.63%
35'001	46'000	0.067091%	35.25%
46'001	61'000	0.040667%	29.15%
61'001	78'000	0.017294%	26.21%
78'001	99'000	0.012381%	23.61%
99'001	122'000	0.007478%	21.89%
122'001	203'000	0.002370%	19.97%
203'001	290'000	0.001966%	18.26%
290'001	435'000	0.001703%	15.79%

12. Bei einem steuerlichen Brandlagerwert von über CHF 435'000 hätte der Eigenmietwert einheitlich CHF 68'700 betragen sollen.
13. Die Wirkungen dieser Gesetzesänderung beschrieb der Regierungsrat in seinem Bericht zur Gesetzesrevision 2016 folgendermassen:

„Durch die vorgeschlagenen zwei Anpassungen (Erhöhung des Korrekturfaktors bei STWE und Anpassung der Umrechnungssätze) wird der vom Gesetzgeber vorgegebene formelmässige Zielerreichungsgrad von 60% wieder erreicht. Die Eigenmietwerte für Einfamilienhäuser und Wohnungen im Stockwerkeigentum liegen auf demselben Niveau von rund 60% der Marktmiete. Insgesamt werden die Eigenmietwerte für Einfamilienhäuser leicht gesenkt, während jene für Stockwerkeigentumswohnungen leicht erhöht werden. Neuere Eigentumswohnungen mit grösseren Brandlagerwerten profitieren dabei ebenfalls von den neuen Umrechnungssätzen, wodurch die Erhöhung des individuellen Eigenmietwerts hier wieder etwas gemildert wird.“

14. Wie bereits angetönt, wurden im Rahmen der Gesetzesrevision 2016 auch die Pauschalabzüge neu festgelegt. Die bisherigen Pauschalabzüge bei der Staatssteuer von 25% für bis zu zehnjährige Gebäude und 30% für über zehnjährige Gebäude wurden mit Blick auf den Bundesgerichtsentscheid vom 17. August 2012 (2C_91/2012) als zu hoch erachtet. Der Gesetzgeber beschloss in der Gesetzesrevision 2016 daher eine Senkung auf 12% bzw. 24%. Mit dieser Massnahme hätten die Steuerausfälle gemäss Ausführungen des Regierungsrats infolge der Reduktion der Eigenmietwertbesteuerung mehr oder weniger neutralisiert werden können.⁶

⁶ Vorlage 2014, wie Fn. 3, S. 23.

3. Partielle Aufhebung der Gesetzesänderung durch das Bundesgericht

15. In seinem Urteil vom 12. Januar 2017⁷ hiess das Bundesgericht eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten im Rahmen einer abstrakten Normenbeschwerde gut und hob die in § 27^{ter} Abs. 5 StG BL geplante Reduktion der Umrechnungssätze auf. Die Erhöhung des Korrekturfaktors für Stockwerkeigentum von 80% auf 90% sowie die Reduktion der Pauschalabzüge wurden vom Bundesgericht nicht überprüft und als Folge davon auch nicht aufgehoben.
16. Das Bundesgericht argumentierte, dass gemäss konstanter Rechtsprechung der steuerlich einschlägige Eigenmietwert auf mindestens 60% des Marktmietwerts belaufen muss, um dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung nach Art. 8 Abs. 1 BV standzuhalten.⁸ Zwar anerkannte es, dass die angefochtene Reduktion der Umrechnungssätze in § 27^{ter} Abs. 5 StG zur Folge habe, dass der Mietwert selbst genutzter Liegenschaften im Durchschnitt lediglich 60,1% der Marktmiete beträgt. Aufgrund der Streubreite, die eine formelmässige Bestimmung des Marktmietwerts stets mit sich bringe, könne ein solcher Durchschnittswert indes nur daraus resultieren, dass ein beträchtlicher Teil der Einzelwerte unterhalb von 60% liege. Die Senkung der Umrechnungssätze in § 27^{ter} Abs. 5 StG führe damit in einer erheblichen Zahl von Fällen zu einem Eigenmietwert, der weniger als 60% des Marktmietwerts beträgt. Dieses Ergebnis widerspreche der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach die Untergrenze von 60% in jedem Einzelfall und nicht nur im Durchschnitt zu beachten sei.⁹ Die kantonalen Regeln zur Eigenmietwertbesteuerung hätten die Steuergerechtigkeit nicht nur im Verhältnis zwischen Mietern und Wohneigentümern insgesamt zu gewährleisten, sondern auch im Verhältnis zwischen einzelnen Wohnungseigentümern und Mietern, deren wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vergleichbar ist.
17. § 27^{ter} Abs. 6 StG enthält in Konstellationen, in denen der Eigenmietwert unter 60% fällt einen Korrekturmechanismus. Danach muss der nach den Umrechnungssätzen von § 27^{ter} Abs. 5 StG ermittelte Eigenmietwert in jedem Fall mindestens 60% des marktüblichen Mietwerts sein; liegt dieser im Einzelfall nachweislich unter 60%, so wird er von Amtes wegen auf 60% erhöht. Gleichermassen wird der Eigenmietwert auf 60% des marktüblichen Mietwertes gesenkt, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass der Eigenmietwert des von ihm selbst genutzten Wohneigentums über dieser Schwelle zu stehen kommt (§27^{ter} Abs. 7 StG BL). Für den Nachweis, dass der Eigenmietwert des selbstgenutzten Wohneigentums mehr als 60 % des marktüblichen Mietwertes beträgt, sind gemäss Praxis konkrete und tatsächliche Vergleichsobjekte heranzuziehen. Das blosse Vorhandensein von relativ kleinen Zimmergrössen, hohem energetischem Aufwand und umfangreichen Umgebungsarbeiten wegen des grossen Umschwungs reicht dazu nicht aus. Zudem muss sich die Vergleichbarkeit anderer Objekte auch auf das Erstellungsjahr, die Kubatur, die Wohnfläche und die Gebäudeart beziehen.¹⁰

⁷ BGer 2C_519/2015 vom 12.01.2017.

⁸ BGer 2C_519/2015 vom 12.01.2017 E. 3.3.

⁹ BGer 2C_519/2015 vom 12.01.2017 4.5.1 (mit Verweis auf E. 3.3).

¹⁰ Baselbieter Steuerbuch, Bd. I, 24 Nr. 10

18. Das Bundesgericht erachtete den Kontrollmechanismus, der zur Anwendung gelangen soll, wenn der Eigenmietwert unter 60% des Marktmietwerts ist, nicht als ausreichend, um eine verfassungskonforme Besteuerung sicherzustellen. Gemäss Gericht müsste das Gesetz zuverlässige Instrumente vorsehen, die eine Verfassungswidrigkeit durchgängig beheben, wenn in einer beträchtlichen Zahl von Fällen zu tiefe Umrechnungssätze nach § 27^{ter} Abs. 5 StG systembedingt zu einer Unterschreitung der verfassungsrechtlichen Schwelle von 60% des Marktmietwerts führt. Dies sei aber mit § 27^{ter} Abs. 6 StG nicht der Fall. Anders liesse sich nicht erklären, dass bereits die bisherige Praxis in zahllosen Fällen weder den Vorgaben der Bundesverfassung (Art. 8 Abs. 1 BV) noch jenen des Steuergesetzes (§27^{ter} Abs. 6 StG) selbst entsprach, wie sich jedenfalls mit Blick auf die Eigenmietwertbesteuerung von Stockwerkeigentum ergibt. Der auf punktuelle Korrekturen ausgelegte Mechanismus in § 27^{ter} Abs. 6 StG BL ist demnach ungeeignet, um die durch eine Senkung der Umrechnungssätze systembedingt bewirkten Verstösse gegen das Gleichbehandlungsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) zu verhindern.
19. Das Bundesgericht verzichtete in seiner Entscheidung auf Ausführungen dazu, ob mit der punktuellen Aufhebung von § 27^{ter} Abs. 5 StG BL ein verfassungskonformer Zustand hergestellt worden ist. Diesbezüglich ist zu beachten, dass das Bundesgericht den von ihm kritisierten Korrekturmechanismus in § 27^{ter} Abs. 6 StG BL nicht aufheben konnte, da dieser 2007 eingeführt wurde und eine abstrakte Normkontrolle daher ausgeschlossen war. Es kann daher auch nach der geltenden Rechtslage nicht ausgeschlossen werden, dass der Eigenmietwert in einzelnen Fällen in verfassungswidriger Weise unter die 60-Prozent-Quote fällt bzw. fallen wird.
20. Die partielle Aufhebung der in § 27^{ter} Abs. 5 StG BL enthaltenen Umrechnungssätze führt bereits in der Steuerperiode 2016 zu einer nachträglichen Erhöhung der Steuerbelastung auf im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaften. Diese ergibt sich:
- durch die Erhöhung des Korrekturfaktors für Stockwerkeigentum von 80% auf 90% gemäss § 27^{ter} Abs. 4 StG BL 2016 (in Kraft seit 1. Januar 2016; vom Bundesgericht nicht aufgehoben);
 - Reduktion der Pauschalabzüge für selbstbewohnte Liegenschaften von 25% bzw. 30% auf 12% bzw. 24% (in Kraft seit 1. Januar 2016; vom Bundesgericht nicht aufgehoben; und
 - der Wiedererhöhung der in § 27^{ter} Abs. 5 StG BL enthaltenen Umrechnungssätze auf das vor dem 1. Januar 2016 geltende Niveau (direkte Folge des Bundesgerichtsentscheids).

21. Aufgrund des Bundesgerichtsentscheids resultieren für den Kanton Baselland aus der partiell ungültigen Gesetzesrevision 2016 Mehrerträge. Diese stehen aber im Widerspruch zur vom Regierungsrat kommunizierten und vom Gesetzgeber angepeilten Ertragsneutralität der Massnahmen, welche im Zusammenhang mit der Besteuerung von Erträgen aus selbstgenutzten Wohnliegenschaften in der Vorlage 2014¹¹ beschlossen wurden.

4. Grundzüge der Wohnkosten-Initiative

22. Die geschilderten Auswirkungen des Bundesgerichtsentscheids haben im Kanton Basel-land hohe Wellen geworfen. Mit der am 27. April 2017 zur Vorprüfung eingereichten Wohnkosten-Initiative möchte ein überparteiliches Komitee die Folgen des Bundesgerichtsentscheids rückwirkend korrigieren. Der Kern der Vorlage besteht aus folgenden Elementen:
- einer Reduktion der in § 27^{ter} Abs. 5 StG BL enthaltenen Umrechnungssätze;
 - einer Erhöhung der Pauschalabzüge von 12% bzw. 24% auf 18% bzw. 28% in § 27^{ter} Abs. 2 StG BL; und
 - einer Einführung eines neuen Korrekturmechanismus, der sicherstellen soll, dass der Eigenmietwert in jedem Fall mindestens 60% des Marktmietwertes beträgt. Wörtlich heisst es im neuen Abs. 6, dass eine vom Regierungsrat zu erlassende Verordnung sicherzustellen hat, dass eine Kontrolle der Eigenmietwerte in dem Sinne gewährleistet ist, dass zur Wahrung des Gleichbehandlungsgebots gemäss Art. 8 Abs. 1 BV in Einzelfällen allenfalls resultierende zu tiefe Eigenmietwerte auf 60% des Marktmietwertes angehoben werden.
23. Die Gesetzesinitiative verlangt in § 27^{ter} Abs. 10 StG zudem, dass die Steuerverwaltung den betroffenen Steuerpflichtigen jedes Jahr ein allgemeines Informationsschreiben sowie ein jeweils aktuelles individuelles Dokument mit Angaben zu den konkreten Liegen-schaftswerten zustellt. Aus diesem müssen der steuerliche Brandlagerwert und diejenigen weiteren Zahlen betreffend die Liegenschaft hervorgehen, welche der betroffene Steuer-pflichtige für die Einreichung seiner Steuererklärung benötigt.
24. Wie bereits ausgeführt, sollen die neuen Bestimmungen zur Festsetzung des Eigenmiet-wertes und der Pauschalabzüge rückwirkend per 1. Januar 2016 zur Anwendung gelan-gen. Allfällige zu viel bezahlte Steuern sollen von Amtes wegen und ungeachtet der Rechtskraft der in diesem Zusammenhang bereits erlassenen Veranlagungsverfügungen zurückerstattet werden.

¹¹ Vorlage 2014, wie Fn. 3, S. 23.

B. Verfassungskonformität der vorgesehenen Rückwirkung

1. Das Rückwirkungsverbot in Lehre und Praxis¹²

25. Bei der Analyse, ob eine Übergangsbestimmung das Rückwirkungsverbot verletzt, darf nicht schematisch eine Checkliste abgearbeitet werden. Vielmehr müssen stets die Grundsätze im Auge behalten werden, die das Rückwirkungsverbot leiten. Es handelt sich um den Grundsatz der Rechtssicherheit, das Rechtsgleichheitsgebot sowie das Gebot von Treu und Glauben.¹³
26. Lehre und Rechtsprechung unterscheiden zwischen echter und unechter Rückwirkung. Eine *unechte Rückwirkung* liegt einerseits bei Anwendung neuen Rechts auf zeitlich offene Dauersachverhalte, andererseits bei Anwendung des neuen Rechts nur für die Zeit nach seinem Inkrafttreten, wenn dabei in einzelnen Belangen auf Sachverhalte abgestellt wird, die bereits vor Inkrafttreten vorlagen, vor.¹⁴ Bei einer *echten Rückwirkung* wird neues Recht auf einen Sachverhalt angewendet, der sich abschliessend vor Inkrafttreten dieses Rechts verwirklicht hat.¹⁵
27. Nach dem Willen des Initiativkomitees soll die Übergangsbestimmung sicherstellen, dass das neue Recht auch auf Sachverhalte angewendet wird, die nach dem 1. Januar 2016 eingetreten sind. Die Übergangsbestimmung verlangt damit eine echte Rückwirkung.
28. Während die unechte Rückwirkung grundsätzlich zulässig ist, wenn sie nicht in wohlerworbene Rechte eingreift und den Grundsatz des Vertrauensschutzes beachtet,¹⁶ erweist sich die echte Rückwirkung als verfassungsrechtlich delikater. Sie ist grundsätzlich ausgeschlossen, weil den Betroffenen mit Blick auf das Rechtssicherheitsprinzip und dem Grundsatz von Treu und Glauben keine Verpflichtungen auferlegt werden sollen, welche sich aus jenem Recht ergeben, das ihnen im Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung noch nicht bekannt sein konnte.¹⁷ Echte Rückwirkungen erweisen sich folglich als besonders problematisch und dürfen gemäss Rechtsprechung und Lehre vom Gesetzgeber nur unter sehr restriktiven Bedingungen angeordnet werden. Folgende fünf Voraussetzungen sind dabei einzuhalten¹⁸:

¹² Die folgenden Ausführungen basieren auf RENÉ MATTEOTTI, Verzugszinsen mit Strafcharakter im Verrechnungssteuerrecht, ASA 85, S. 97 ff.

¹³ BETTINA BÄRTSCHI, Die Voraussetzungen für Praxisänderungen im Steuerrecht, ZSIS 2007, Aufsatz Nr. 4, Ziff. 2.6.5.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. (2016), (hiernach zitiert als „HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN“), N 330.

¹⁴ Siehe hierzu statt vieler HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, wie Fn. 13, N 337 m.w.H.

¹⁵ Siehe hierzu statt vieler HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, wie Fn. 13, N 329 m.w.H.

¹⁶ BÄRTSCHI, wie Fn. 13, Ziff. 2.6.5.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, wie Fn. 13, N 342 m.w.H.

¹⁷ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, wie Fn. 13, N 330 m.w.H.

¹⁸ Siehe hierzu PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. (2014) (hiernach zitiert als „TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER“), § 24 N 26; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, wie Fn. 13, N 331 m.w.H.

1. Es besteht eine *klare formell-gesetzliche Grundlage*.
 2. Die Rückwirkung ist *durch triftige Gründe geboten* (öffentliches Interesse).
 3. Sie bleibt *in zeitlicher Hinsicht mässig* (Verhältnismässigkeit). Dieses Erfordernis bezieht sich gemäss Bundesgericht auf Fälle, in denen das zeitliche Ausmass der Rückwirkung aus der Sicht des Betroffenen eine Rolle spielt, wie etwa bei der Festsetzung oder Änderung von Abgaben, Renten oder Besoldungsansprüchen.¹⁹
 4. Sie schafft *keine stossenden Rechtsungleichheiten*. Gemäss TSCHAN-NEN/ZIMMERLI/MÜLLER wäre von einer stossenden Rechtsungleichheit zu sprechen, wenn der Rückwirkungseffekt nur einen Teil (und nicht die grosse Mehrzahl) der unter altem Recht abgeschlossenen Sachverhalte treffen würde.
 5. Sie greift *in keine wohlerworbenen Rechte* ein.
29. Beim vorliegenden Gesetzgebungsprojekt stellt sich die Frage, wie es um begünstigende Rückwirkungen steht. Die herrschende Lehre erachtet diese generell als weitgehend unproblematisch. REICH führt etwa aus, dass sich nur wenige Probleme bei Gesetzesänderungen ergeben, welche die Steuerpflichtigen begünstigen.²⁰ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN betonen, dass das Verbot der Rückwirkung seine Begründung darin findet, dass den Privaten keine Pflichten auferlegt werden sollen, mit denen sie im Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhalts nicht rechnen mussten. Diese Bedenken entfallen, wenn die Rückwirkung den Privaten nur Vorteile bringt, d.h. wenn ein begünstigender Erlass mit rückwirkender Kraft ausgestattet ist.²¹ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN streichen damit den Rechtsicherheits- und Vertrauensschutzgedanken heraus. Einigkeit besteht bei allen Autoren, welche der begünstigenden Rückwirkung positiv gegenüberstehen, dass auch die Rückwirkung begünstigender Erlasse nicht zu Rechtsungleichheiten führen oder Rechte Dritter beeinträchtigen darf. In seinem Gutachten zum Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer vertritt MÜLLER die Auffassung, die begünstigende Rückwirkung müsse, im Gegensatz zur belastenden, die Voraussetzung der zeitlichen Mässigkeit nicht erfüllen. Die Rechtssicherheit stelle nur dann eine Schranke dar, wenn die begünstigende Norm so weit zurück wirke, dass die Sachverhalte nicht mehr zuverlässig festgestellt und beurteilt werden könne.²² Gemäss TANQUEREL und ZEN-RUFFINEN gelten faktisch einzig das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage sowie die Beachtung des Gleichbehandlungsgebots als Voraussetzung für die Zulässigkeit der begünstigenden Rückwirkung.²³

¹⁹ BGE 101 Ia 231 E. 3c.

²⁰ MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. (2012), N 109.

²¹ So explizit HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, wie Fn. 13, N 334 m.w.H.

²² GEORG MÜLLER, Rechtsgutachten betreffend Zulässigkeit der Rückwirkung der neuen Regelung der Frist beim Meldeverfahren auf dem Gebiet der Verrechnungssteuer sowie betreffend „Strafcharakter“ der Forderung eines Verzugszinses beim Verpassen der Meldefrist, 2016, S. 8 f. (abrufbar unter https://www.parlament.ch/centers/documents/_layouts/15/DocIdRedir.aspx?ID=DOCID-1-8506).

²³ THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Zürich/Genf/Basel 2011, Rz 421; PIERMARCO ZEN-RUFFINEN, Droit administratif, Partie générale et éléments de procédure, 2. Aufl., Basel 2013, Rz 177.

30. Auch TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER stimmen der klar herrschenden Lehre zu, dass gegen eine begünstigende Rückwirkung weniger etwas einzuwenden ist. Dennoch würden die oben dargestellten Voraussetzungen (1) bis (4) für die Zulässigkeit einer echten Rückwirkung grundsätzlich auch für begünstigende Rückwirkungen gelten.²⁴ KÖLZ und MOOR scheinen als einzige Autoren nicht eindeutig zwischen belastenden und begünstigenden Normen zu differenzieren.²⁵ Mit Blick auf das Rechtssicherheitsprinzip und den Grundsatz des Vertrauensschutzes, welche dem Rückwirkungsverbot zu Grunde liegen, scheint eine weitgehende Gleichschaltung, wie sie die beiden letztgenannten Autoren vornehmen, jedoch nicht sachgerecht zu sein. Die herrschende Lehre, welche in begünstigenden Rückwirkungen keine grösseren Probleme erblickt, ist daher vorzuziehen.
31. Das Bundesgericht hat sich bisher nicht klar im Meinungsspektrum positioniert. In den einen Urteilen hielt es fest, dass begünstigende Rückwirkungen unproblematisch seien.²⁶ In anderen Fällen wandte es indes dasselbe Prüfungsschema wie für belastende rückwirkende Bestimmungen an.²⁷ Eine vertiefte grundrechtliche Auseinandersetzung fand aber in keinem der Urteile statt. Die vermittelnde Position von TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, dass zwar gegen eine begünstigende Rückwirkung weniger etwas einzuwenden ist, nichtsdestotrotz die für belastende Rückwirkungen entwickelten Voraussetzungen grundsätzlich dennoch gelten, scheint daher die noch nicht gefestigte Praxis des Bundesgerichts am besten zu reflektieren.²⁸ Im Folgenden wird die von den Initianten vorgeschlagene Übergangsbestimmung daher nach dem von TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER empfohlenen Prüfungsmaßstab analysiert (siehe oben Rz. 30).

2. Analyse der in der Wohnkosten-Initiative enthaltenen Übergangsbestimmungen (§ 141 Abs. 1bis E-StG bzw. § IV der Wohnkosten-Initiative)²⁹

32. *Formell-gesetzliche Grundlage:* Dieses Erfordernis ist vorliegend ohne weiteres erfüllt, da nicht ein Anwendungsakt, sondern die Rückwirkungsnorm als solche Gegenstand der Überprüfung bildet. Da die Übergangsnorm in einem formellen Gesetz enthalten sein wird, ergeben sich in Bezug auf diese Voraussetzung keine Schwierigkeiten. Die erste Voraussetzung für eine begünstigende Rückwirkung ist damit erfüllt.

²⁴ TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, wie Fn.18, § 24 N 27.

²⁵ ALFRED KÖLZ, Intertemporales Verwaltungsrecht, ZSR 1983 II, 170 f.; PIERRE MOOR, Droit administratif, Volume 1, Les fondements généraux (1994), S. 179 f. – Siehe hierzu auch eingehend MARKUS WEIDMANN, Das intertemporale Steuerrecht in der Rechtsprechung, ASA 76 (2007/08), S. 642.

²⁶ BGE 105 Ia 36 E. 3: „Soweit eine neue Haftungsordnung für den Bürger und den beteiligten Beamten gegenüber der bisherigen Regelung keine Nachteile bringt, steht es dem Gesetzgeber frei, sie auch rückwirkend zur Anwendung zu bringen; die rückwirkende Inkraftsetzung einer begünstigenden Regelung ist grundsätzlich zulässig.“; BGE 99 V 200 E. 2: „Keine Bedenken ergeben sich, falls sich die Gesetzesänderung in einer Verbesserung des Rechtszustandes zu Gunsten der Normadressaten erschöpft.“

²⁷ BGE 138 I 189 E. 3.4; 119 Ib 103, 110 f.; Urteil des Bundesgerichts vom 16. Juli 1992, StR 1992, 601 E. 2c.

²⁸ TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, wie Fn.18, § 24 N 27.

²⁹ Die folgenden Ausführungen basieren auf MATTEOTTI, wie Fn. 12.

33. *Triftige Gründe*: Das Erfordernis der triftigen Gründe spielt vor allem bei belastenden Rückwirkungen eine erhebliche Bedeutung. So führt die Judikatur etwa aus, dass die für die Rückwirkung ins Feld geführten Gründe schwer wiegen müssen. Die Anliegen der Rechtssicherheit liessen sich nicht schon unter Berufung auf haltbare öffentliche Interessen wegwischen.³⁰ Fiskalische Gründe alleine genügen grundsätzlich nicht, es sei denn, die öffentlichen Finanzen seien in Gefahr.³¹ Obwohl das Erfordernis der triftigen Gründe v.a. im Zusammenhang mit belastenden Rückwirkungen eine einschränkende Wirkung entfaltet, stellt sich ein grosser Teil der Lehre auf den Standpunkt, dass es auch bei begünstigenden Rückwirkungen erfüllt sein muss.³² Diese Auffassung ist grundsätzlich begrüssenswert. Rückwirkende Gesetzesänderungen führen zu einer Erhöhung des administrativen Aufwands des Gemeinwesens, der letztlich über die Steuern von der Allgemeinheit getragen werden muss. Sie erschweren die Budgetplanung eines Gemeinwesens: Fallen Steuereinnahmen aufgrund einer rückwirkenden Gesetzesänderung weg, stimmt die Basis nicht mehr, auf deren Grundlage, die für die Budgetplanung zuständigen Organe ihre Beschlüsse gefällt haben. Trotz dieser Überlegungen dürfen die Anforderungen an die triftigen Gründe bei begünstigenden Rückwirkungen nicht allzu hoch angesetzt werden, wenn der Gesetzgeber *en connaissance de cause* sich für eine rückwirkende Gesetzesänderung ausspricht und seine Beweggründe hierfür demokratisch legitimiert werden. Wohl aufgrund dieser Überlegungen setzen HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN³³ die Hürden für eine begünstigende Rückwirkung tiefer an: Die auf einer gesetzlichen Grundlage basierende begünstigende Rückwirkung ist zulässig, wenn sie nicht zu Rechtsungleichheiten führt oder Rechte Dritter beeinträchtigt.
34. Das Initiativ-Komitee argumentiert, dass aufgrund des Bundesgerichtsentscheids „rückwirkend auf das Jahr 2016 eine massive Steuererhöhung (im groben Durchschnitt aller Baselbieter Haus- und Stockwerkeigentümer etwas CHF 400 pro Jahr) stattgefunden hat. Es geht den Initianten mit anderen Worten darum, eine als Folge des Bundesgerichtsentscheids vom 12. Januar 2017 eingetretene Steuererhöhung, die vom Gesetzgeber im Rahmen der Gesetzesrevision nicht geplant war, zu neutralisieren. Mit der Gesetzesänderung soll der Bundesgerichtsentscheid unter Berücksichtigung des der Gesetzesrevision 2016 zu Grunde liegenden gesetzgeberischen Willens umgesetzt werden. Es wird mit anderen Worten geltend gemacht, dass die Anwendung der „alten“ Umrechnungssätze nicht dem gesetzgeberischen Willen entspricht.
35. Im Rahmen einer Gesamtwürdigung ist vorliegend einzuräumen, dass durch die punktuelle Aufhebung der in § 27^{ter} Abs. 5 StG BL 2016 enthaltenen Umrechnungssätze die Gesetzesrevision 2016 in Bezug auf die Besteuerung von Einkünften aus selbstgenutzten, im Privatvermögen gehaltenen Wohnliegenschaften in Schieflage geraten ist. In diesem Zusammenhang sind folgende gesetzgeberische Ziele – wie sie im Gesetz selber und in der Vorlage 2014 zur Gesetzesrevision 2016 zu Tage treten – in die Überlegungen mit-einzubeziehen:

³⁰ Siehe hierzu TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, wie Fn.18, § 24 N 26 mit Verweis auf BGE 102 Ia 69 E. 3c S. 74.

³¹ Siehe hierzu HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, wie Fn. 13, § 5 N 270 mit Verweis auf die Judikatur.

³² Siehe hierzu die oben ausgeführte Literatur unter Rz. 29 ff.

³³ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, wie Fn. 13, § 5 N 275 ff.

1. Der Gesetzgeber beabsichtigte mit der Gesetzesrevision 2016, die Modalitäten für die Ermittlung der Eigenmietwerte auf formell-gesetzlicher Ebene in einer Art und Weise anzupassen, dass die Eigenmietwerte gemäss dem seit 1. Januar 2007 geltenden § 27^{ter} Abs. 6 und Abs. 7 StG BL mindestens, aber auch maximal 60% betragen. Diese gesetzgeberische Vorgabe ist in Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Gebot der rechtsgleichen Besteuerung und wurde vom Bundesgericht in seinem Urteil vom 12. Januar 2017 nicht in Frage gestellt. Mit anderen Worten: Der Bundesgerichtsentscheid ändert nichts daran, dass die in § 27^{ter} Abs. 6 und Abs. 2 StG BL enthaltenen Bestimmungen geltendes Gesetz darstellen.
 2. Die Gesetzesrevision 2016 beruhte auf dem Gedanken, dass die Anpassungen beim Eigenmietwert (Erhöhung bei den Stockwerkeigentümern und Reduktion bei den Eigentümern von Einfamilienhäusern) und bei den Pauschalabzügen „beinahe ertragsneutral“³⁴ erfolgen.
36. Mit der punktuellen Aufhebung von § 27^{ter} Abs. 5 StG BL 2016 durch das Bundesgericht erfüllt die geltende Rechtslage zwar die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Festsetzung der Eigenmietwerte besser als die Gesetzesrevision 2016. Allerdings ist zu beachten, dass das Bundesgericht in seinem Urteil die in § 27^{ter} Abs. 5 StG BL 2016 enthaltene Umrechnungstabelle nur deswegen aufhob, weil es den in § 27^{ter} Abs. 6 StG BL enthaltenen Korrekturmechanismus als ungenügend erachtete. Das Bundesgericht störte sich daran, dass mit den neuen Umrechnungssätzen ein wesentlicher (allerding nicht quantifizierten) Teil der Steuerpflichtigen unter die 60-Prozent-Mindestbesteuerungsquote fällt. Das eigentliche verfassungsrechtliche Problem lag daher im in § 27^{ter} Abs. 6 StG vorgesehenen Korrekturmechanismus, welcher das Bundesgericht indes nicht aufheben konnte. Mit seiner Entscheidung bekämpfte das Bundesgericht damit die Symptome, nicht aber die eigentliche Ursache der eingetretenen Verfassungsverletzung. Die Folge davon ist, dass mit der Aufhebung von § 27^{ter} Abs. 5 StG BL 2016 die Verfassungskonformität zwar verbessert, aber nicht vollständig sichergestellt wird. Dies deutet insbesondere das von Wüest & Partner am 25. November 2013 erstellte Gutachten an. So zeigt die darin vorgenommene Auswertung auf, dass bei Liegenschaften mit tiefen Brandlagerwerten der Zielerreichungsgrad von 60% nicht erreicht wird.³⁵ Auch wenn fraglich ist, ob in dieser Hinsicht von einer Verfassungswidrigkeit gesprochen werden kann, kann konstatiert werden, dass die heutige Rechtslage trotz des bundesgerichtlichen Entscheids nach wie vor verfassungsrechtliche Zweifel aufwirft.
37. Mit dem Entscheid des Bundesgerichts wurde zwar die Einhaltung der verfassungsrechtlichen Vorgaben in Bezug auf die Ermittlung des Eigenmietwertes verbessert. Die Vorgaben (Besteuerung des Eigenmietwertes im Umfang von 60%), die sich der Gesetzgeber per 1. Januar 2007 selber auferlegt hat, werden aber durch die Anwendung der derzeit geltenden Berechnungsmodalitäten des Eigenmietwertes nicht in *gleichmässiger* Weise erfüllt. Nach dem von Wüest & Partner erstellten Gutachten bewegt sich der Zielerreichungsgrad bei einem wesentlichen Teil der Einfamilienhäuser nämlich deutlich über den vom Gesetzgeber anvisierten 60%. Dies bedeutet, dass ein erheblicher Anteil von Steuerpflichtigen selber den Nachweis erbringen muss, dass der Eigenmietwert des von ihnen

³⁴ Siehe hierzu Vorlage 2014, wie Fn. 3, S. 21.

³⁵ Wüest & Partner, Überprüfung der Berechnungsvorschrift zur Ermittlung der Eigenmietwerte, Schlussbericht vom 25. November 2013, S. 10.

selbst genutzten Wohneigentums mehr als 60% des marktüblichen Mietwertes beträgt. Die mangelhafte Zielgenauigkeit der derzeit geltenden Umrechnungssätze führt damit zu einer verfahrensrechtlichen Schlechterstellung einer wesentlichen Kategorie von Liegenschaftseigentümern (insbes. Eigentümer von Einfamilienhäusern jüngeren Baudatums mit hohem Brandlagerwert).

38. Hinzu kommt, dass die Gesetzesrevision 2016 infolge der Aufhebung von § 27^{ter} Abs. 5 StG BL 2016 entgegen der gesetzgeberischen Absicht nicht mehr ertragsneutral ist, sondern sich auf sämtliche betroffenen Liegenschaftseigentümer steuererhöhend auswirkt. Das geltende Recht stimmt damit nicht mehr mit den ursprünglichen gesetzgeberischen Zielen überein.
39. Als Zwischenfazit kann somit festgehalten werden, dass der Bundesgerichtsentscheid zwar die Einhaltung der verfassungsrechtlichen Vorgaben gestärkt hat. Die seit 2007 bestehende gesetzliche Vorgabe – Besteuerung des Eigenmietwerts im Umfang von 60% - wird aber mit der geltenden rechtlichen Ordnung nicht in einer gleichmässigen Art und Weise umgesetzt. Dazu kommt, dass das Bundesgericht den in § 27^{ter} Abs. 6 StG BL enthaltene Korrekturmodus nicht aufheben konnte bzw. derart modifizieren konnte, dass verfassungswidrige Unterbesteuerungen in jedem Fall (insbesondere auch in der Zukunft) ausgeschlossen werden können. Schliesslich erweist sich die Gesetzesrevision 2016, wie sie aufgrund des Bundesgerichtsentscheids umgesetzt wird, entgegen den Ausführungen des Regierungsrats in der Vorlage 2014 nicht mehr als ertragsneutral. Soweit mit der vorgeschlagenen Gesetzesänderung sowohl der bestehende gesetzgeberische Wille (wie er in § 27^{ter} Abs. 6 StG und in der Vorlage 2014 zum Ausdruck kommt) wie auch die Bundesverfassungskonformität umgesetzt bzw. gestärkt werden soll, liegen nach der Auffassung des Unterzeichnenden ohne Weiteres triftige Gründe für eine Rückwirkung vor. Das Ziel der Initianten besteht darin, die geltende Rechtslage durch besseres Recht zu ersetzen, welches sowohl den Bundesgerichtsentscheid vom 12. Januar 2017 als auch den der Gesetzesrevision 2016 zu Grunde liegenden gesetzgeberischen Willen respektiert.
40. Das Gegenargument des administrativen Mehraufwand beim Vollzug einer rückwirkenden Gesetzgebung ist indes durchaus beachtlich. Die Steuerverwaltung hat das geltende Recht gleichmässig umzusetzen und zu vollziehen. Die Veranlagung und der Bezug der Einkommenssteuern für die Steuerperiode 2016 ist nach geltendem Recht vorzunehmen, solange kein neues Recht in Kraft treten wird, welches das derzeit geltende Recht ersetzt. Bei einer rückwirkenden Gesetzesänderung wird die Steuerverwaltung sämtliche Veranlagungen von Steuerpflichtigen mit selbstgenutzten Wohnliegenschaften im Privatvermögen überprüfen und korrigieren müssen. Zu viel bezahlten Steuern sind ausserdem zurückzuerstatten. Die Rückwirkung verursacht damit einen erheblichen administrativen Aufwand zu Lasten der Allgemeinheit und damit sämtlicher Steuerzahler im Kanton. Den Interessen der Initianten der Wohnkosten-Initiative stehen damit die Interessen der Allgemeinheit an tiefen administrativen Kosten bei der Umsetzung des Steuergesetzes gegenüber.
41. Diese gewichtigen Argumente, welche vorliegend im politischen Prozess gegen die Rückwirkung vorgebracht werden können, ändern aber nichts daran, dass die von den Initianten vorgebrachten Gründe zu Gunsten der Rückwirkung als triftig bezeichnet werden können. Bei den von den Initianten verfolgten Interessen an der konsequenten

gleichmässigen Umsetzung der bestehenden Gesetzgebung (Besteuerung von 60% des Eigenmietwerts), der Einhaltung der kommunizierten Ertragsneutralität der Gesetzesrevision 2016 – welche im politischen Entscheidungsprozess für die Zustimmung der Eigentümer von selbstgenutzten Liegenschaften ohne Weiteres bedeutend war -, der Schaffung einer demokratisch genügend legitimierten Besteuerungsgrundlage für die Steuerperiode 2016 und der Stärkung der Verfassungskonformität handelt es sich nicht bloss um Partikularinteressen, sondern durchaus auch um öffentliche Interessen, welche durch das ebenfalls berechnete gegenläufige Interesse an tiefen administrativen Kosten beim Gesetzesvollzug nicht verdrängt werden. Nach der Auffassung des Schreibenden ist die Voraussetzung der triftigen Gründe erfüllt. Die Interessenabwägung zwischen den verschiedenen gegenläufigen Interessen ist politischer Natur und hat daher im Rahmen des demokratischen Gesetzgebungsprozess zu erfolgen.

42. *Verhältnismässigkeit in zeitlicher Hinsicht:* Im Zusammenhang mit diesem Erfordernis ist es besonders bedeutsam, die Ziele, welche mit dem Rückwirkungsverbot verfolgt werden, nicht aus dem Auge zu verlieren. Es geht im Kern darum, dass den Privaten keine Pflichten auferlegt werden sollen, mit denen sie im Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhalts nicht rechnen mussten. Naturgemäss spielt die Verhältnismässigkeit in zeitlicher Hinsicht daher vor allem bei belastenden Rückwirkungen eine Rolle. Entsprechend führte das Bundesgericht in BGE 101 Ia 231 E. 3c aus, dass sich dieses Erfordernis auf Fälle bezieht, in denen das zeitliche Ausmass der Rückwirkung aus der Sicht des Betroffenen eine Rolle spielt oder – anders ausgedrückt – die Dauer der Rückwirkung auf die Schwere der Belastung einen direkten Einfluss hat. Zu Recht ist daher GREGOR MÜLLER kürzlich zum Schluss gelangt, dass die begünstigende Rückwirkung – anders als die belastende – die Voraussetzungen der zeitlichen Mässigkeit nicht erfüllen muss. Die Rechtssicherheit stelle nur dann eine Schranke dar, wenn die begünstigende Norm so weit zurück liegt, dass die Sachverhalte nicht mehr zuverlässig festgestellt und beurteilt werden können.³⁶
43. Die vorgeschlagene Gesetzgebung hat ihren Grund im Bundesgerichtsentscheid vom 12. Januar 2017, der sich wiederum auf die gesamte Steuerperiode 2016 auswirkt. Mit der Rückwirkung soll das durch den Bundesgerichtsentscheid in Schiefelage geratene Gesetz verbessert werden. Es besteht somit ein triftiger Grund dafür, warum das Gesetz per 1. Januar 2016 in Kraft treten soll. In diesem Sinne erweist sich die Rückwirkung m.E. als verhältnismässig.
44. *Keine stossenden Rechtsungleichheiten:* Das vorgeschlagene Gesetz erhebt den Anspruch, die Rechtsgleichheit bei der Bestimmung des Eigenmietwerts zu erhöhen. So zielt es einerseits darauf ab, der bundesgerichtlichen Kritik Rechnung zu tragen und sicherzustellen, dass die 60%- Eigenmietwertuntergrenze auch in Einzelfällen nicht unterschritten wird. Andererseits beauftragt es den Verordnungsgeber, den Steuerpflichtigen praktikable Leitlinien zur Verfügung gestellt werden, um den Nachweis zu erbringen, dass der Eigenmietwert in einem Einzelfall über 60% liegt. Freilich ist zu konstatieren, dass die Bewertung von Liegenschaften keine exakte Wissenschaft darstellt und die Herstellung von absoluter Gleichheit in jedem einzelnen Fall wohl illusorisch ist. Mit der Einführung einer Rechtsgrundlage für die Rückerstattung (§ 141 Abs. 1 bis StG gemäss

³⁶ MÜLLER, wie Fn. 22.

Wohnkosten-Initiative) der im Vergleich zur vorgeschlagenen Gesetzesänderung zu viel erhobenen Steuern wird zudem sichergestellt, dass Steuerpflichtige, welche auf der Grundlage der aus dem Jahre 2007 stammenden Umrechnungssätze definitiv veranlagt worden sind, nicht schlechter behandelt werden, als diejenigen deren Veranlagungen noch offen sind. Eine Ungleichbehandlung könnte theoretisch in denjenigen Fällen auftreten, in denen ein Steuerpflichtiger auf der Grundlage des vom Bundesgericht aufgehobenen § 27^{ter} Abs. 6 StG 2016 definitiv veranlagt worden sind (siehe hierzu Ziff. IV der Wohnkosten-Initiative). Mit Blick auf den zeitlichen Ablauf der Veranlagung erscheint es aber wenig wahrscheinlich bzw. ausgeschlossen, dass es solche Fälle überhaupt gibt. Aufgrund dieser Überlegungen führt die Rückwirkung als solche grundsätzlich nicht zu stossenden Rechtsungleichheiten. Diesbezüglich ist aber ein Vorbehalt in Bezug auf die rückwirkende Erhöhung der Pauschalabzüge anzubringen.

45. Im Zusammenhang mit der Rückwirkungsbestimmung könnte man sich fragen, ob die in § 29 Abs. 2 StG BL geplante Erhöhung der *Pauschalabzüge* auf 18% bzw. 28% gemäss Wohnkosten-Initiative Bedenken in Bezug auf die Rechtsgleichheit auslöst. Es handelt sich dabei freilich nicht um eine Frage, die sich spezifisch mit der Rückwirkung stellt. Vielmehr stellt sich generell die Frage nach der Verfassungskonformität der im Rahmen der Wohnkosten-Initiative erhöhten Pauschalen. In seinem Entscheid vom 17. August 2012 (2C_91/2012) führte das Bundesgericht aus, das Pauschalabzüge für Unterhaltskosten von 25% bei mehr als zehnjährigen Gebäuden als ausgesprochen hoch, solche von 33% als geradezu unhaltbar hoch und damit willkürlich zu betrachten sind. Mit den vorgeschlagenen 28% befindet sich die in der Wohnkosten-Initiative getroffene Regelung im verfassungsrechtlichen Graubereich. Aufgrund der im zitierten Urteil gewählten Formulierung („ausgesprochen hoch“) ist nicht ausgeschlossen, dass das Bundesgericht die zulässige Grenze bei 25% festlegen wird. Es besteht daher ein erhebliches Risiko, dass das Bundesgericht zumindest den Abzug von 28% des Eigenmietwerts für verfassungswidrig erklärt. Dies trifft insbesondere vorliegend zu, wenn berücksichtigt wird, dass der steuerbare Eigenmietwert auf dem höchsttrichterlich gerade noch zulässigen Minimum liegt. Die Kombination von minimalen Eigenmietwerten mit sehr hohen Pauschalabzügen könnte im Rahmen einer Nettobetrachtung die Waagschale in Richtung Verfassungswidrigkeit kippen lassen. Als Folge davon erwies sich auch die Übergangsbestimmung als verfassungswidrig, soweit sie den Pauschalabzug betrifft. Weniger wahrscheinlich, aber nicht auszuschliessen, erscheint das Szenario, dass eine allfällige Verfassungswidrigkeit des Pauschalabzugs die gesamte Neuregelung des Eigenmietwerts verfassungsrechtlich infiziert. Dies wäre der Fall, wenn das Bundesgericht die Verfassungswidrigkeit in der Kombination von minimalem Eigenmietwert und grenzwertigen Pauschalabzügen erblicken würde. Bei einer solchen Argumentation müsste sich das Bundesgericht nicht definitiv festlegen, ob bereits ein Pauschalabzug von 28% verfassungskonform ist.

46. *Kein Eingriff in wohlerworbene Rechte:* Die Wohnkosten-Initiative beschlägt keine wohlerworbenen Rechte. Diese letzte Voraussetzung für die Zulässigkeit der Rückwirkung ist demnach erfüllt.

3. Zwischenergebnis

47. Eine begünstigende Rückwirkung, wie sie die Wohnkosten-Initiative vorsieht, um sowohl die im Urteil vom 12. Januar 2017 erhobene Kritik des Bundesgerichts, als auch die Konformität mit dem Steuergesetz des Kantons Baselland und den im Vorfeld zur Gesetzesrevision 2016 kommunizierten Ertragsneutralität zu erreichen, ist dem Grundsatz nach zulässig. Die Rückwirkung basiert auf einem Gesetz im formellen Sinne. Es können triftige Gründe in sachlicher und zeitlicher Hinsicht geltend gemacht werden. Eine Abwägung der von den Initianten verfolgten öffentlichen Interessen mit dem gegenläufigen Interesse an tiefen administrativen Kosten muss im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens erfolgen. Das Verfassungsrecht schränkt den Gesetzgeber bei dieser Interessenabwägung nicht ein. Die Rückwirkung selber stellt zudem nicht den eigentlichen Grund für allfällige Verstösse der Wohnkosten-Initiative gegen die Rechtsgleichheit dar (siehe hierzu den Vorbehalt unter Rz. 47). Es sind im Übrigen keine wohlerworbenen Rechte betroffen. Aus einer gutachterlichen Perspektive kann die Rückwirkung unter Berücksichtigung der Judikatur und Literatur daher nicht als offenkundig rechtswidrig bezeichnet werden. Sie erweist sich grundsätzlich als verfassungskonform.
48. In Bezug auf den vorgesehenen Pauschalabzug von 28% auf dem Eigenmietwert ist jedoch ein Vorbehalt anzubringen. Er bewegt sich im verfassungsrechtlichen Graubereich. Es besteht ein erhebliches Risiko, dass das Bundesgericht diesen für verfassungswidrig erklären wird. Davon wäre partiell auch die Rückwirkung betroffen. Eher undenkbar, aber nicht auszuschliessen ist, dass das Bundesgericht die Kombination von minimalen Eigenmietwerten und grenzwertig hohen Pauschalabzügen im Rahmen einer Nettobetrachtung für verfassungswidrig erklären würde. Als Folge würde sich die Frage der Verfassungskonformität der Rückwirkung erübrigen.

III. VERFASSUNGSKONFORMITÄT DER BESTIMMUNG ZUR WAHL EINER KONSULTATIVKOMMISSION

49. § 27^{ter} Abs. 11 StG BL gemäss Wohnkosten-Initiative sieht die Wahl einer Konsultativkommission vor, welche den Regierungsrat als beratendes Organ bei der Umsetzung der neuen Bestimmungen zur Festsetzung des Eigenmietwerts (§27^{ter}), der Pauschalabzüge (§ 29 Abs. 2 und § 141 Abs. 1bis StG BL gemäss Wohnkosten-Initiative) und der Geltendmachung von Steuerrückerstattungen infolge der rückwirkenden Anwendung dieser Bestimmungen zur Seite stehen soll. Die Kommission soll sich nach dem vorgeschlagenen Gesetzestext aus Vertretern der Verwaltung und Vertretern der von den aufgeführten Bestimmungen betroffenen Wohneigentümer zusammensetzen, wobei für letztere der Hauseigentümergeverband Baselland ein Vorschlagsrecht haben soll.
50. Für die verfassungsrechtliche Würdigung ist aus einer steuerrechtlichen Perspektive, auf welche vorliegend der Fokus gelegt wird, in Erinnerung zu rufen, dass die Besteuerung des Eigenmietwertes ihren Grund in der Gleichbehandlung von Mietern und Eigentümern

von zu Wohnzwecken selbst genutzten Liegenschaften hat.³⁷ Die Ausgestaltung der Eigenmietwertbesteuerung und die Festlegung der Pauschalabzüge sind stets unter dem Aspekt der Gleichbehandlung von Mietern und Eigentümern von zu Wohnzwecken selbstgenutzten Liegenschaften zu beurteilen. Das Gebot der Rechtsgleichheit gilt insbesondere in der Rechtssetzung.³⁸ Ein Erlass verstösst dabei nach der bundesgerichtlichen Standardformel gegen das Gebot der Rechtsgleichheit, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund fehlt.³⁹

51. Mit der vorgeschlagenen Regelung wird ohne triftigen Grund die Gruppe der Mieter, deren Interessen aufgrund der bundesgerichtlichen Judikatur zur Eigenmietwertbesteuerung zwingend zu berücksichtigen sind, von den Arbeiten und dem Meinungsbildungsprozess in der Konsultativkommission ausgeschlossen. Ein solcher Ausschluss führt zu einer Ungleichbehandlung, welche sich mit Blick auf die mit der Eigenmietwertbesteuerung verfolgten Ziele nicht rechtfertigen lässt. Er verletzt damit das Rechtsgleichheitsgebot.
52. In Bezug auf den Grundsatz der Gleichbehandlung der direkten Konkurrenten (Wettbewerbsneutralität), der sich aus Art. 27 bzw. 94 BV ergibt, ist festzuhalten, dass es sich bei den Mietern und Vermietern (letztere zumindest in Bezug auf selbstbewohnte Liegenschaften) nicht um Marktteilnehmer bzw. Gewerbetreibende handelt. Es geht bei den Fragen rund um die Eigenmietwertbesteuerung nicht um Massnahmen, welche in eigentliche wirtschaftliche Aktivitäten von Mietern und Wohneigentümern eingreifen.⁴⁰ Der Grundsatz der Gleichbehandlung der Gewerbetreibenden wird durch § 27^{ter} Abs. 11 StG damit nicht berührt.

IV. HARMONISIERUNGSKONFORMITÄT DES VORGESEHENEN ARBEITSZIMMERABZUGS

1. Ausgangslage

53. Der Arbeitszimmerabzug wird im derzeit geltenden Baselbieter Steuergesetz nicht explizit umschrieben.
54. Eine materiell-rechtliche Bestimmung zu den Voraussetzungen des Arbeitszimmerabzugs enthält jedoch § 3 Abs. 1 Bst. g StG-VO, welcher eine Ausführungsbestimmung zu § 29 Abs. 1 lit. a StG darstellt. Besagte Verordnungsbestimmung besagt, dass Steuerpflichtige, die *einen wesentlichen Teil ihres Berufes* ausserhalb des Arbeitsortes *erledigen müssen, weil am Arbeitsort kein entsprechender Raum zur Verfügung steht*, und die ein Zimmer

³⁷ BGE 112 Ia 240 E. 5a.

³⁸ ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. Aufl. (2012), Rz. 750 ff, insbes. 762; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, wie Fn. 13, N 576 ff.; BERNHARD WALDMANN, Basler Kommentar Bundesverfassung (2015), Art. 8 Rz. 28 ff.

³⁹ BGE 110 Ia 7 E. 2b. Vgl. auch BGE 137 V 121; BGE 134 I 23; BGE 127 I 185.

⁴⁰ HÄFELIN/HALLER/KELLER, wie Fn. 38, Rz. 692 ff.; FELIX UHLMANN, Basler Kommentar Bundesverfassung (2015), Art. 27 Rz. 62 ff.

ihrer Privatwohnung mit einem entsprechend ausgeschiedenen Arbeitsplatz *regelmässig für diese Berufstätigkeit benützen*, die Kosten des privaten Arbeitszimmers in Abzug bringen könne. Der Abzug bemisst sich nach der Formel: Eigenmietwert beziehungsweise Mietzins / Anzahl Zimmer + 1.

55. Im Rahmen der Wohnkosten-Initiative beabsichtigen die Initianten den Arbeitszimmerabzug auf formell-gesetzlicher Ebene in einem neuen § 29 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG BL zu regeln und im Vergleich zur bisherigen Verordnungsbestimmung etwas offener zu formulieren: Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit sollen zusätzlich zu den in § 29 Abs. 1 Bst. a StG BL abziehbaren Berufskosten die Wohnkosten für das private Arbeitszimmer (für Mieter der entsprechende Anteil der Mietkosten; für Eigentümer der entsprechende Anteil des Eigenmietwertes) abgezogen werden können. Steuerpflichtige, die – in Absprache mit ihrem Arbeitgeber – einen Teil ihrer beruflichen Arbeit an ihrem Wohndomizil erledigen müssen und die ein Zimmer ihrer Privatwohnung mit einem entsprechend ausgeschiedenen Arbeitsplatz für diese Berufstätigkeit benützen, können die Wohnkosten des privaten Arbeitszimmers in Abzug bringen. Für Mieter nach der Formel: Wohnmietzins geteilt durch Anzahl Zimmer. Für selbst nutzende Wohneigentümer soll sich der Abzug vom Eigenmietwert nach der Formel: Eigenmietwert geteilt durch Anzahl Zimmer. Damit wird der Abzug etwas grosszügiger ermittelt als nach der geltenden Verordnung. Das Nähere soll gemäss Gesetzesvorschlag der Landrat in einem Dekret regeln.
56. Im Vergleich zur derzeit geltenden Rechtslage stehen folgende Merkmale von § 29 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG in Auge:
- Es werden nebeneinander zwei Kategorien von Arbeitszimmerkosten erwähnt: einerseits ein allgemeiner Abzug für ein Arbeitszimmer, der zusätzlich zu den Berufskosten gemäss § 29 Abs. 1 Bst. a StG tritt; andererseits ein Arbeitszimmerabzug für Steuerpflichtige, die in Absprache mit dem Arbeitgeber einen Teil ihrer beruflichen Arbeit am Wohndomizil erledigen müssen. Bei der zweiten Kategorie fehlt der explizite Hinweis, dass es sich um eine Abzug handelt, der zusätzlich zu § 29 Abs. 1 Bst. a StG geltend gemacht werden kann. Der Gesetzestext lässt offen, in welchem Verhältnis die beiden Tatbestände stehen.
 - Der zweite Tatbestand lehnt sich eng an der bisherigen Verordnungsbestimmung an. Er unterscheidet sich jedoch in mehrerer Hinsicht subtil von dieser: Der Abzug wird nicht mehr davon abhängig gemacht, *dass am Arbeitsort kein entsprechender Raum zu Verfügung steht*. Ebenso wenig wird vorausgesetzt, dass *ein wesentlicher Teil des Berufes* ausserhalb des Arbeitsortes erledigt werden muss. Vielmehr genügt es, dass der Arbeitnehmer *in Absprache mit dem Arbeitgeber einen Teil* seiner beruflichen Arbeit am Wohnsitzdomizil erledigen muss.

- Wie bereits erwähnt, ist die Formel für die Ermittlung des Arbeitszimmerabzugs gemäss Wohnkosten-Initiative etwas grosszügiger als nach bestehendem Recht.

57. Es stellt sich die Frage, ob der vorgeschlagene Gesetzestext in Einklang mit den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes steht und damit bundesrechtskonform ist.

2. Spielraum des kantonalen Gesetzgebers in Bezug auf die Gewinnungskosten

58. Gemäss Art. 129 BV Abs. 1 legt der Bund Grundsätze fest über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden; er berücksichtigt die Harmonisierungsbestrebungen der Kantone. Gemäss Abs. 2 erstreckt sich die Harmonisierung auf Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge. Die erwähnte Kompetenz und der Auftrag zur Schaffung eines vereinheitlichten Einkommenssteuersystems wurden mit dem Steuerharmonisierungsgesetz umgesetzt.

59. Das Steuerharmonisierungsgesetz stellt ein Rahmengesetz dar, dessen Vorschriften sich an die kantonalen Gesetzgeber richten. Inwieweit die Kantone bei der Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes einen Gestaltungsspielraum haben, ist eine Frage der Auslegung.

60. Das Bundesgericht hat zur Auslegung von Steuerharmonisierungsnormen in Bezug auf einen möglichen kantonalen Gestaltungsspielraum verschiedentlich Stellung bezogen. Dabei hat es konstant festgehalten, dass die Steuerharmonisierung eine gegenseitige Angleichung der direkten Steuern des Bundes und der Kantone, eine grössere Transparenz des schweizerischen Steuersystems und eine Vereinfachung der Veranlagung bezwecke. Gleichzeitig solle aber die Autonomie – vor allem die finanzielle – der Kantone möglichst weitgehend berücksichtigt werden. Die Steuerharmonisierung müsse nicht zu einer Vereinheitlichung der Steuersysteme führen, sondern zu ihrer Koordinierung auf der Grundlage des Subsidiaritätsprinzips (Art. 46 Abs. 2 BV). In den Bereichen, in denen ein Bedarf nach einer unterschiedlichen kantonalen Regelung nicht oder nicht mehr bestehe, sei es jedoch gerechtfertigt, eine weitergehende Harmonisierung auf der Grundlage des Bundesrechts anzunehmen, selbst wenn sich dies aus dem Wortlaut des Gesetzes nicht klar ergebe. Denn der Bereich der kantonalen Autonomie müsse eine eindeutige und bestimmte Funktion haben und sie diene nicht dem Selbstzweck.⁴¹

⁴¹ BGE 128 II 66 = Pra 91 (2002) Nr. 147, E. 6a.

61. Vorliegend stellt sich demnach die Frage, inwieweit das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen Gestaltungsspielraum einräumt, den Arbeitszimmerabzug autonom zu regeln. Mit Blick auf diese Analyse ist dabei zwischen den in Art. 9 Abs. 1 StHG erwähnten Gewinnungskosten und den in Art. 9 Abs. 2 StHG aufgelisteten sog. allgemeinen Abzügen zu unterscheiden.

62. Zum Gestaltungsspielraum der Kantone hat sich das Bundesgericht in seinem Leitescheid BGE 128 II 66 folgendermassen geäussert⁴²:

„Aus Art. 9 StHG geht hervor, dass die zulässigen Abzüge vom Einkommen – und e contrario der den Kantonen diesbezüglich verbleibende Spielraum – abschliessend geregelt sind. *So sind die Kosten zur Einkommenserzielung (organische Abzüge) in Abs. 1 bestimmt, ohne dass eine allfällige abweichende oder einschränkende kantonale Regelung vorbehalten wäre.* Abs. 2 enthält eine *abschliessende Aufzählung der zulässigen sozialpolitischen Abzüge.* Die Kantone sind verpflichtet, diese Abzüge auf kantonaler Ebene zu übernehmen. (...) Abs. 3 nennt die Förderungsabzüge im Bereiche des Umweltschutzes, des Energiesparens und der Denkmalpflege, welche die Kantone vorsehen können. Gemäss Abs. 4 sind «andere Abzüge (...) nicht zulässig».

63. In diesem Sinne gelangt auch die Lehre zum Schluss, dass Art. 9 Abs. 1 StHG auf einem einheitlichen Gewinnungskostenbegriff basiert.⁴³ Ausserfiskalisch motivierte Abzüge, welche in Art. 9 Abs. 2 StHG nicht aufgeführt sind, erweisen sich klarerweise als bundesrechtswidrig.⁴⁴

64. In Anbetracht dieser rechtlichen Rahmendbedingung ist im Hinblick auf die weitere gutachterliche Prüfung festzuhalten, dass die in Art. 9 Abs. 2 StHG enthaltene Liste der allgemeinen Abzüge keinen Arbeitszimmerabzug enthält. Dies bedeutet, dass eine kantonale Regelung des Arbeitszimmerabzugs nur insoweit harmonisierungskonform ist, als sie die Schranken von Art. 9 Abs. 1 StHG einhält. Aufwendungen für ein Arbeitszimmer können mit anderen Worten nur vom Einkommen abgezogen werden, soweit es sich um Gewinnungskosten im Sinne von Art. 9 Abs. 1 StHG handelt.

3. Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Kosten für ein privates Arbeitszimmer

65. Das Bundesgericht hat sich bereits verschiedentlich zur Abzugsfähigkeit der Kosten für ein privates Arbeitszimmer auseinandergesetzt.⁴⁵ Die Voraussetzungen, die für die Gewährung eines Abzugs erfüllt sein müssen, hat es dabei wie folgt umschrieben⁴⁶:

⁴² BGE 128 II 66 = Pra 91 (2002) Nr. 147, E. 4 b.

⁴³ MARKUS REICH/JULIA VON AH/STEPHANIE A. BRAWAND, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Art. 9 N 15.

⁴⁴ MARKUS REICH/JULIA VON AH/STEPHANIE A. BRAWAND, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Art. 9 N 26.

⁴⁵ Siehe hierzu statt vieler: ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts (2016), S. 364 mit Verweis auf die Judikatur.

⁴⁶ BGer 12. Dezember 2008, 2C_681/2008 und 2C_628/2008 E. 3.5.1.

„Ein solcher Abzug kann dann gewährt werden, wenn der Steuerpflichtige regelmässig einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Arbeit zu Hause erledigen muss, weil der Arbeitgeber ein geeignetes Arbeitszimmer nicht zur Verfügung stellt und wenn der Steuerpflichtige in seiner Privatwohnung über einen besonderen Raum verfügt, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient.“⁴⁷

66. Wer aus Gründen der persönlichen Annehmlichkeit die beruflichen Arbeiten zu Hause verrichtet, obwohl er an seiner Arbeitsstätte einen Raum benützen könnte, hat demnach keinen Anspruch auf einen Arbeitszimmerabzug.⁴⁸ Es sind mit anderen Worten äussere Umstände nötig, welche zur Benützung des privaten (Wohn-)Raumes für die berufliche Arbeit zwingen. So kann ebenfalls ein Abzug gewährt werden, wenn sich die unselbstständig erwerbstätige Person gesundheitlich nicht in der Lage befindet, ihr Arbeitspensum vollumfänglich an der Arbeitsstätte zu bewältigen.⁴⁹

4. Würdigung des vorgeschlagenen Arbeitszimmerabzugs

67. Der vorgeschlagene Arbeitszimmerabzug spiegelt einen Gestaltungsspielraum des kantonalen Gesetzgebers in Bezug auf die Umschreibung der Voraussetzungen für einen Anspruch auf einen Arbeitszimmerkostenabzug vor, welcher aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht besteht. Er verstösst aus folgenden Gründen gegen Art. 9 Abs. 1 und 2 StHG:

- Die in § 29 Abs. 1 Bst. a^{bis} Satz 1 StG BL vorgeschlagene Formulierung, wonach zusätzlich zu den Abzügen gemäss Abs. 1 Bst. a ein Arbeitszimmerabzug gewährt wird, ist harmonisierungswidrig, weil ein Arbeitskostenabzug gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung klarerweise nur zulässig ist, soweit die Arbeitszimmerkosten Gewinnungskosten und damit „übrige Berufskosten“ im Sinne von § 29 Abs 1 Bst. a StG BL darstellen. Darüber hinausgehende Kosten sind unzulässig.
- Als Folge davon ist der in Satz 1 erwähnte allgemeiner Abzug der Wohnkosten für ein Arbeitszimmer harmonisierungswidrig, soweit er nicht an die strengen Voraussetzungen geknüpft wird, wie sie das Bundesgericht vorgeschrieben hat.
- Aber auch die in § 29 Abs. 1 Bst. a^{bis} Satz 2 StG BL vorgeschlagene Formulierung erweist sich als harmonisierungswidrig. Das Bundesgericht verlangt, dass *regelmässig ein wesentlicher Teil* der Arbeit zu Hause erledigt werden muss. Nach dem Initiativtext soll es bereits genügen, wenn der Arbeitgeber *einen Teil* seiner Arbeit an seinem Wohnsitzdomizil ausübt. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist es zudem erforderlich, dass *der Arbeitgeber ein geeignetes Arbeitszimmer nicht zur Verfügung stellt*. Nach der Initiative ist es demgegenüber ausreichend, wenn der Arbeitnehmer *nach Absprache mit dem Arbeitgeber einen Teil der Arbeit* (z.B. Abrufen von Emails) zu Hause erledigen muss, obwohl an und für sich beim Arbeitgeber ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Offensicht-

⁴⁷ Ibid.

⁴⁸ BGer 23. August 1990, ASA 60, 341 ff. E. 2.d.

⁴⁹ BGer 24. März 2015, C_693/201, E. 3.2.

lich wollen die Initianten die moderne Arbeitsform fördern, wie sie mit der Digitalisierung und Globalisierung der Wirtschaft insbesondere in global tätigen Unternehmen Einzug gehalten hat. Zu denken ist beispielsweise an leitende Angestellten von internationalen Konzernen oder an Anwälten, von welchem erwartet wird, dass sie auch von zu Hause Emails runterladen und beantworten, welche von Arbeitskollegen oder Kunden versendet werden, die in einer anderen Zeitzone arbeiten. Schliesslich setzt der Initiativtext nicht voraus, dass es sich beim Arbeitszimmer um einen besonderen Raum handelt, welcher zur Hauptsache beruflichen Zwecken dient. Es genügt ein Zimmer, in welchem ein Arbeitsplatz eingerichtet ist.

68. Freilich kann nun argumentiert werden, dass der Landrat in seiner Verordnung die Voraussetzungen für den Arbeitszimmerabzug im Rahmen einer harmonisierungskonformen Umsetzung derart eng umschreiben kann, dass sie mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kompatibel sind. Dieser Auffassung ist aber entgegenzuhalten, dass sich die vorgeschlagene Bestimmung ganz bewusst und gezielt gegen die restriktive bundesgerichtliche Rechtsprechung richtet, um das Home-Office und Telearbeiten steuerlich zu fördern. Bei einer restriktiven, harmonisierungskonformen Umsetzung müsste sich der Landrat vom ursprünglichen gesetzgeberischen Willen distanzieren, was aus rechtsstaatlicher Sicht problematisch und der Rechtssicherheit abträglich wäre. Die Tatsache, dass der Landrat den Initiativtext harmonisierungskonform umsetzen könnte, ändert nichts daran, dass der Arbeitszimmerabzug, wie er auf Gesetzesstufe umschrieben soll, unter Berücksichtigung des dahinter stehenden gesetzgeberischen Willens als harmonisierungswidrig bezeichnet werden muss.
69. Die harmonisierungsrechtliche Kritik am vorgeschlagenen Arbeitszimmerabzug verkennt nicht, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung mit Blick auf die Veränderungen in der Arbeitswelt als zu restriktiv empfunden werden kann. Eine allfällige Liberalisierung des Arbeitszimmerabzugs müsste indes zunächst durch den Bundessteuergesetzgeber durch eine Änderung des StHG und des DBG erfolgen.

V. SCHLUSSFOLGERUNGEN

70. Die gutachterlich aufgeworfenen Fragen sind aufgrund der vorgenommenen Analyse folgendermassen zu beantworten:
71. Die **rückwirkende Anwendung der vorgeschlagenen Änderung zur Eigenmietwertbesteuerung und der Erhöhung der Pauschalabzüge** erweist sich (unter Vorbehalt) als **verfassungskonform**:
- Die begünstigende Rückwirkung ist zulässig, wenn sie explizit auf einem Gesetz im formellen Sinne beruht, triftige Gründe aufweist, in zeitlicher Hinsicht mässig ist, nicht zu stossenden Rechtsungleichheiten führt und nicht wohlverworbene Rechte Dritter tangiert.

- Anlass zu verfassungsrechtlichen Zweifeln könnten vorliegend allenfalls das Vorliegen von triftigen Gründen und die Verhältnismässigkeit in zeitlicher Hinsicht geben.
- Bei den von den Initianten verfolgten Interessen an der konsequenten gleichmässigen Umsetzung der bestehenden Gesetzgebung (Besteuerung von 60% des Eigenmietwerts), der Einhaltung der kommunizierten Ertragsneutralität der Gesetzesrevision 2016 – welche im politischen Entscheidungsbildungsprozess für die Zustimmung der Eigentümer von selbstgenutzten Wohnliegenschaften ohne Weiteres bedeutend war -, der Schaffung einer demokratisch genügend legitimierten Besteuerungsgrundlage für die Steuerperiode 2016 und der Stärkung der Verfassungskonformität handelt es sich nicht bloss um Partikularinteressen, sondern um öffentliche Interessen.
- Freilich führt eine Rückwirkung zu einem erheblichen administrativen Mehraufwand seitens der Verwaltung beim Vollzug des Steuergesetzes. Tiefe administrative Kosten beim Gesetzesvollzug stellen ebenfalls beachtliche öffentliche Interessen dar. Sie vermögen aber die gegenläufigen öffentlichen Interesse der Initianten nicht zu verdrängen. Die Interessenabwägung zwischen den verschiedenen gegenläufigen öffentlichen Interessen muss Gegenstand des Gesetzgebungsverfahrens sein. Das Verfassungsrecht schränkt den kantonalen Gesetzgeber diesbezüglich nicht ein.
- Die punktuelle Aufhebung der Gesetzesrevision 2016 durch das Bundesgericht wirkt auf die Steuerperiode 2016 zurück. Die Rückwirkung knüpft an diesen Zeitpunkt an und erweist sich daher in zeitlicher Hinsicht als mässig.
- In Bezug auf den vorgesehenen Pauschalabzug von 28% auf dem Eigenmietwert ist jedoch ein Vorbehalt anzubringen. Er bewegt sich im verfassungsrechtlichen Graubereich. Es besteht ein erhebliches Risiko, dass das Bundesgericht für verfassungswidrig erklären wird. Davon wäre partiell auch die Rückwirkung betroffen. Eher undenkbar, aber nicht auszuschliessen ist, dass das Bundesgericht die Kombination von minimalen Eigenmietwerten und grenzwertig hohen Pauschalabzügen diesen im Rahmen einer Nettobetrachtung für verfassungswidrig erklären würde. Als Folge erwiese sich die Frage der Verfassungskonformität der Rückwirkung als hinfällig, da die ganze materielle Regelung zur Bestimmung des Eigenmietwertes und zum Pauschalabzug aufgehoben würde.

72. Die **vorgeschlagene Bestimmung zur Wahl einer Konsultativkommission** zur Umsetzung der gesetzlichen Bestimmungen zum Eigenmietwert und zu den Pauschalabzügen **verstösst gegen das Gebot der Rechtsgleichheit** (Art. 8 BV), welches auch im Rahmen der Gesetzgebung beachtet werden muss: Im Rahmen der verfassungsrechtlichen Würdigung ist aus steuerrechtlicher Perspektive zu beachten, dass die Besteuerung des Eigenmietwertes ihren Grund in der Gleichbehandlung von Mietern und Eigentümern von zu Wohnzwecken selbst genutzten Liegenschaften hat. Mit der vorgeschlagenen Regelung wird ohne triftigen Grund die Gruppe der Mieter, deren Interessen aufgrund der bundesgerichtlichen Judikatur zur Eigenmietwertbesteuerung zwingend zu berücksichtigen sind, von den Arbeiten und dem Meinungsbildungsprozess in der Konsultativkommission aus-

geschlossen. Ein solcher Ausschluss führt zu einer Ungleichbehandlung, welche sich mit Blick auf die mit der Eigenmietwertbesteuerung verfolgten Ziele nicht rechtfertigen lässt. Er verletzt damit das Rechtsgleichheitsgebot.

73. Der **vorgeschlagene Arbeitszimmerabzug verletzt mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung das Steuerharmonisierungsgesetz:**

- Art. 9 Abs. 1 StHG beruht auf einem einheitlichen Gewinnungskostenbegriff, der massgebend von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung geprägt ist. Ausserfiskalisch motivierte Abzüge, welche in Art. 9 Abs. 2 StHG nicht aufgeführt sind, sind unzulässig.
- Ein Abzug für die Kosten eines Arbeitszimmers kann nach höchstrichterlicher Rechtsprechung nur gewährt werden, wenn der Steuerpflichtige *regelmässig* einen *wesentlichen Teil* seiner beruflichen Arbeit zu Hause erledigen muss, weil der *Arbeitgeber ein geeignetes Arbeitszimmer nicht zur Verfügung stellt* und wenn der Steuerpflichtige in seiner Privatwohnung *über einen besonderen Raum verfügt, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient*.
- Die Initiative weicht verschiedene Erfordernisse, wie sie das Bundesgericht formuliert hat, auf und verletzt damit Art. 9 Abs. 1 und Abs. 2 StHG. Es soll genügen,
 - dass bereits *ein Teil* der beruflichen Tätigkeit am Wohndomizil erledigt wird (dies im Gegensatz zum Erfordernis der regelmässigen Ausübung eines wesentlichen Teils der beruflichen Arbeit);
 - dass *eine Absprache* mit dem Arbeitgeber vorliegt, nach welcher ein Teil der Arbeit zu Hause erledigt werden muss (dies im Gegensatz, dass der Arbeitgeber kein geeignetes Arbeitszimmer zur Verfügung stellt);
 - dass ein Zimmer in der *Privatwohnung mit einem entsprechend ausgeschiedenen Arbeitsplatz* für diese Berufstätigkeit benützt wird (dies im Gegensatz zum bundesgerichtlichen Erfordernis, dass *ein Raum* ausgeschieden wird, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient).

- Die harmonisierungsrechtliche Kritik am vorgeschlagenen Arbeitszimmerabzug verkennt nicht, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung sehr restriktiv ist und den neuen Arbeitsformen u.U. zu wenig Rechnung trägt. Eine allfällige Liberalisierung des Arbeitszimmerabzugs müsste indes zunächst durch den Bundesgesetzgeber im Rahmen einer Änderung des Steuerharmonisierungsgesetzes beschlossen werden.

Zürich, den 26. September 2017

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'R. Matteotti', written in a cursive style.

Prof. Dr. iur. René Matteotti