

Vorlage an den Landrat

Formulierte Gesetzesinitiative «Für eine faire steuerliche Behandlung der Wohnkosten (Wohnkosten-Initiative)»; Prüfung der Rechtsgültigkeit

2017/588

vom 21. November 2017

1. Bericht

1.1. Ausgangslage

Am 27. April 2017 wurde vom betreffenden Initiativkomitee die im Titel erwähnte Gesetzesinitiative der Landeskanzlei zur Vorprüfung eingereicht (Amtsblatt Nr. 18 vom 4. Mai 2017). Daraufhin fand während den Sommer- und Herbstmonaten 2017 die bewilligte Unterschriftensammlung statt. Am 18. Oktober 2017 wurden sodann über 21'000 beglaubigte Unterschriften der Landeskanzlei eingereicht. Mit Verfügung vom 20. Oktober 2017 der Landeskanzlei wurde die eingereichte Initiative folglich als zustande gekommen erklärt (Amtsblatt Nr. 43 vom 26. Oktober 2017).

Im Vorfeld zur Unterschriftensammlung hatte der Regierungsrat mit Beschluss Nr. 0609 vom 9. Mai 2017 die federführende Direktion ermittelt und dazu die Finanz- und Kirchendirektion (FKD) bestimmt. Ebenso hat er bereits die nötigen Aufträge dazu erteilt, insbesondere die Abklärung der Rechtsgültigkeit der Initiative. Dieses Vorgehen wurde auch vor dem Hintergrund gewählt, dass die Initiative eine Rückwirkung bis zum Jahr 2016 vorsieht und deshalb einerseits besondere rechtliche Fragestellungen aufwirft, andererseits aber auch eine zügige Behandlung nötig macht. Letzteres wird auch von den Initianten erwartet. Nach Rücksprache mit dem Rechtsdienst von Regierungsrat und Landrat wurde als zeitsparende Massnahme bereits im Vorfeld die Einholung eines externen Gutachtens beschlossen und in Auftrag gegeben. Als externer Gutachter wurde Prof. Dr. iur. René Matteotti von der Universität Zürich beauftragt. Dieser hat am 26. September 2017 sein Gutachten eingereicht.

1.2. Ziel der Vorlage

Kantonale Volksinitiativen sind ausser auf die formellen Voraussetzungen wie Unterschriftenzahl, Gültigkeit der Unterschriften, Wahrung der Frist und Rückzugsklausel auch auf die Einhaltung der Grundsätze der Einheit der Form und der Materie sowie auf die Übereinstimmung mit höherstufigem Recht (Verfassung und Bundesrecht) und auch auf die faktische Durchführbarkeit hin zu überprüfen.

Zuständig zur Prüfung der formellen Voraussetzungen in dem Sinne, ob die Volksinitiative zustande gekommen ist, ist die Landeskanzlei (§ 73 des Gesetzes vom 7. September 1981 über die politischen Rechte [GpR]). Unmögliche oder offensichtlich rechtswidrige Volksbegehren erklärt der Landrat auf Antrag des Regierungsrates für ungültig (§ 29 Absatz 1 der Verfassung des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Mai 1984 [KV]; § 78 Absätze 2 und 1 GpR). Aus der Pflicht des

Landrats, unmögliche oder offensichtlich rechtswidrige Volksbegehren für ungültig zu erklären, ergibt sich der Anspruch des Stimmvolkes, dass ihm nur mögliche oder nicht offensichtlich rechtswidrige Volksbegehren zur Abstimmung vorgelegt werden.

Ein Volksbegehren ist unmöglich, wenn die damit verfolgten Anliegen tatsächlich nicht durchführbar sind. Unmöglich in diesem Sinne wäre etwa ein Begehren, welches nicht innert des von der Initiative selbst vorgegebenen Zeitrahmens umgesetzt werden könnte. Vorliegend ist nicht ersichtlich, inwiefern die Gesetzesinitiative grundsätzlich nicht durchführbar sein sollte, auch wenn die darin vorgesehene Rückwirkung vollzugstechnisch anspruchsvoll ist. Unter diesem Gesichtspunkt steht der Initiative nichts entgegen.

Mit dem qualifizierenden Erfordernis, wonach sich die Ungültigkeitserklärung auf «offensichtlich rechtswidrige» Initiativen beschränken soll, hat der Verfassungsgeber zum Ausdruck gebracht, dass das Recht des Stimmbürgers und der Stimmbürgerin, über Volksbegehren abzustimmen, nur in dem Ausmass beschnitten werden darf, als es das politische Entscheid-Verfahren offensichtlich mit sich bringt, einen gegen höherrangiges Recht verstossenden Erlass entstehen zu lassen. Das Verfassungsgericht unseres Kantons hat deshalb den Begriff der offensichtlichen Rechtswidrigkeit mit einer «augenscheinlichen, sichtbaren und damit sofort erkennbaren Rechtswidrigkeit» gleichgesetzt (Urteil des Verwaltungsgerichts [heute: Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht] Nr. 123 vom 15. Oktober 1997).

1.3. Inhalt der Initiative

Die formulierte Gesetzesinitiative hat folgenden Wortlaut (in Kursivschrift):

Die unterzeichneten, im Kanton Basel-Landschaft stimmberechtigten Personen stellen, gestützt auf § 28 Absätze 1 und 2 der Kantonsverfassung sowie unter Berücksichtigung von § 106a Absatz 5 und § 133 Absatz 2 Buchstabe c der Kantonsverfassung, § 23 Absatz 2^{bis} des Steuergesetzes sowie des Bundesgerichtsentscheids 2C_519/2015 vom 12. Januar 2017, das folgende formulierte Begehren mit dem Ersuchen an den Regierungsrat, dieses innert kürzest möglicher Zeit dem Volk zur Abstimmung vorzulegen:

I.

Das Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (GS 25.427, SGS 331) wird wie folgt geändert:

§ 27^{ter} Absätze 5, 6 und 7 (geändert), Absätze 10 und 11 (neu)

⁵ Bis zu einem steuerlichen Brandlagerwert von CHF 20'000 beträgt der Eigenmietwert 63,23% des steuerlichen Brandlagerwertes. Für jeden um CHF 100 höheren steuerlichen Brandlagerwert reduziert sich dieser Prozentsatz gemäss untenstehender Tabelle:

<i>von CHF</i>	<i>bis CHF</i>	<i>um je %</i>	<i>auf %</i>
20'001	26'000	0.192963%	51.65%
26'001	35'000	0.085751%	43.93%
35'001	46'000	0.067110%	36.55%
46'001	61'000	0.040663%	30.45%
61'001	78'000	0.017287%	27.51%
78'001	99'000	0.012380%	24.91%
99'001	122'000	0.007468%	23.19%
122'001	203'000	0.002373%	21.27%
203'001	290'000	0.001963%	19.56%
290'001	435'000	0.001702%	17.09%

Bei einem steuerlichen Brandlagerwert von über CHF 435'000 beträgt der Eigenmietwert einheitlich CHF 74'340 (= 17.09% des steuerlichen Brandlagerwertes). Dieser Absatz 5 und der nachfolgende Absatz 6 stellen sicher, dass die aufgrund der vorstehenden Tabelle berechneten Eigenmietwerte im Einzelfall den Marktmietwert von 60% nicht unterschreiten.

⁶ Der gemäss vorstehender Tabelle ermittelte Eigenmietwert beträgt in jedem Fall mindestens 60% des Marktmietwertes; liegt dieser im Einzelfall nachweislich unter 60%, so wird er von Amtes wegen auf 60% erhöht. Das Nähere regelt der Regierungsrat in einer Verordnung. Diese definiert den Begriff Marktmietwert und hat insbesondere sicherzustellen, dass eine Kontrolle der Eigenmietwerte in dem Sinne gewährleistet ist, dass zur Wahrung des Gleichbehandlungsgebotes gemäss Artikel 8 Absatz 1 der Bundesverfassung in Einzelfällen allenfalls resultierende zu tiefe Eigenmietwerte auf 60% des Marktmietwertes angehoben werden.

⁷ Kann der Steuerpflichtige nachweisen, dass der Eigenmietwert des von ihm selbst genutzten Wohneigentums mehr als 60% des Marktmietwertes beträgt, so beträgt der Eigenmietwert 60% des Marktmietwertes. Das Nähere regelt der Regierungsrat in einer Verordnung. Diese definiert sachgerechte und für den Steuerpflichtigen praktikable Kriterien für den von diesem zu erbringenden Nachweis; sie berücksichtigt insbesondere auch den Umstand, dass in der Regel bei selbst genutztem Wohneigentum nur in Ausnahmefällen vergleichbare vermietete Objekte vorhanden sind.

¹⁰ Die Steuerverwaltung stellt den betroffenen Steuerpflichtigen jedes Jahr ein allgemeines Informationsschreiben sowie ein jeweils aktuelles individuelles Dokument mit Angaben zu den konkreten Liegenschaftswerten zu. Aus diesem müssen der steuerliche Brandlagerwert und diejenigen weiteren Zahlen betreffend die Liegenschaft hervorgehen, welche der betroffene Steuerpflichtige für die Einreichung seiner Steuererklärung benötigt. Der Versand dieser Dokumente hat auch dann jährlich zu erfolgen, wenn sich keine Änderungen gegenüber dem Vorjahr ergeben haben.

¹¹ Der Regierungsrat wählt eine Konsultativkommission, die ihm als beratendes Organ bei der Umsetzung von § 27^{ter}, § 29 Absatz 2 und § 141 Absatz 1^{bis} sowie insbesondere auch beim Erlass der in diesen Bestimmungen erwähnten Verordnungen zur Seite steht. Dabei ist das Steuergeheimnis zu wahren; die Kommission erhält namentlich keinen Einblick in die Verhältnisse einzelner Steuerpflichtiger. Die Kommission setzt sich zusammen aus Vertretern der Verwaltung und Vertretern der von § 27^{ter}, § 29 Absatz 2 und § 141 Absatz 1^{bis} betroffenen Wohneigentümer, wobei für letztere der Hauseigentümerverband Baselland ein Vorschlagsrecht hat. Die Mitglieder der Kommission arbeiten ehrenamtlich. Es werden keine Sitzungsgelder und Reiseentschädigungen ausgerichtet.

§ 29 Absatz 1 Buchstabe a.^{bis} (neu), Absatz 2 (geändert)

¹ Von den steuerbaren Einkünften werden abgezogen:

a.^{bis} Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit zusätzlich zu den Abzügen gemäss Absatz 1 Buchstabe a die Wohnkosten für das private Arbeitszimmer (für Mieter der entsprechende Anteil der Mietkosten; für Eigentümer der entsprechende Anteil des Eigenmietwertes). 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 bemisst sich der Steuerabzug nach der Formel: Wohnmietzins geteilt durch Anzahl Zimmer. Für selbst nutzende Wohneigentümer bemisst sich der Abzug vom Eigenmietwert nach der Formel: Eigenmietwert geteilt durch Anzahl Zimmer. Das Nähere regelt der Landrat in einem Dekret;

² Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Der Steuerpflichtige kann für solche Liegenschaften für jede Steuerperiode anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien einen Pauschalabzug geltend machen. Der Pauschalabzug beträgt bei über 10-jährigen Gebäuden 28% und bei bis zu 10-jährigen Gebäuden 18% des Eigenmietwertes für selbst genutzte Liegenschaften oder des Bruttomietwertes. Das Nähere regelt der Regierungsrat in einer Verordnung.

§ 141 Absatz 1^{bis} (neu)

^{1bis} Die Rückerstattung von Steuern, die aufgrund der per 1. Januar 2016 rückwirkenden Änderung beziehungsweise Neuregelung der § 27^{ter} Absätze 5, 6, 7 und 10 sowie § 29 Absatz 2 gegebenenfalls zu viel bezahlt worden sind, erfolgt von Amtes wegen und ungeachtet der Rechtskraft der in diesem Zusammenhang bereits erlassenen Veranlagungsverfügungen. Das Nähere regelt der Regierungsrat in einer Verordnung.

II.

Keine Fremdänderungen.

III.

Keine Fremdaufhebungen.

IV.

Die revidierten § 27^{ter} Absätze 5, 6, 7 und 10 sowie § 29 Absatz 2 treten rückwirkend per 1. Januar 2016 in Kraft und sind ab diesem Zeitpunkt anzuwenden, soweit gestützt auf die durch Urteil des Bundesgerichts vom 12. Januar 2017 aufgehobene Bestimmung in § 27^{ter} Absatz 5 des Steuergesetzes erlassene Veranlagungsverfügungen nicht bereits in Rechtskraft erwachsen sind. Die revidierten § 27^{ter} Absatz 11, § 29 Absatz 1 Buchstabe a.^{bis} sowie § 141 Absatz 1^{bis} treten am Tage nach der Volksabstimmung in Kraft.

1.4. Ergebnis der Abklärung

Die vorliegend zu prüfende Initiative wirft bezüglich des Erfordernisses der Einheit der Form keine Probleme auf; das Begehren ist unzweifelhaft als formulierte Gesetzesinitiative ausgestaltet.

Beim zu prüfenden Inhalt der Initiative kommt der vom externen Gutachter erstellte Bericht vom 26. September 2017 zu folgenden Ergebnissen:

Die rückwirkende Anwendung der vorgeschlagenen Änderung zur Eigenmietwertbesteuerung und der Erhöhung der Pauschalabzüge erweist sich (unter Vorbehalt) als verfassungskonform.

Dazu wird ausgeführt:

- 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 Eigenmietwertes), der Einhaltung der kommunizierten Ertragsneutralität der Gesetzesrevision 2016 – welche im politischen Entscheidungsprozess 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 Interessen 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 diesen für verfassungswidrig erklären wird. Davon wäre partiell auch die Rückwirkung betroffen. Zwar 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 erwiese sich die Frage der Verfassungskonformität der Rückwirkung als hinfällig, da die ganze materielle Regelung zur Bestimmung des Eigenmietwertes und zum Pauschalabzug aufgehoben würde.

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.

Dazu wird ausgeführt:

- 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 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.

Der vorgeschlagene Arbeitszimmerabzug verletzt mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG).

Dazu wird ausgeführt:

- 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 Wohnort 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 dazu, 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.

1.5. Schlussfolgerung

Als Schlussfolgerung bleibt, dass sowohl § 27^{ter} Abs. 11 (Konsultativkommission) als auch § 29 Abs. 1 Buchstabe a.^{bis} (Arbeitszimmerabzug) offensichtlich gegen höherrangiges Bundesrecht bzw. gegen die Verfassung verstossen und damit als rechtsungültig erklärt werden müssen. Die in § 29 Abs. 2 vorgesehenen Pauschalansätze für Liegenschaftsunterhaltskosten werden zwar als kritisch hoch beurteilt, jedoch nicht als offensichtlich bundesrechts- bzw. verfassungswidrig.

2. Anträge

2.1. Beschluss

Der Regierungsrat beantragt dem Landrat zu beschliessen:

1. Die formulierte Gesetzesinitiative «Für eine faire steuerliche Behandlung der Wohnkosten (Wohnkosten-Initiative)» wird mit Ausnahme der nachfolgenden Ziffern 2 und 3 als rechtmässig erklärt;
2. § 27^{ter} Abs. 11 (Konsultativkommission) der Initiative wird als ungültig erklärt;
3. § 29 Abs. 1 Buchstabe a.^{bis} (Arbeitszimmerabzug) der Initiative wird als ungültig erklärt.

Liestal, 21. November 2017

Im Namen des Regierungsrates

Die Präsidentin: Sabine Pegoraro

Der Landschreiber: Peter Vetter

3. Anhang

- Entwurf Landratsbeschluss
- Externes Rechtsgutachten von Prof. Dr. René Matteotti vom 26. September 2017

Landratsbeschluss

über die Rechtsgültigkeit der formulierten Gesetzesinitiative «Für eine faire steuerliche Behandlung der Wohnkosten (Wohnkosten-Initiative)»

Der Landrat des Kantons Basel-Landschaft beschliesst:

1. Die formulierte Gesetzesinitiative «Für eine faire steuerliche Behandlung der Wohnkosten (Wohnkosten-Initiative)» wird mit Ausnahme von § 27^{ter} Abs. 11 (Konsultativkommission) und § 29 Abs. 1 Buchstabe a.^{bis} (Arbeitszimmerabzug) der Initiative als gültig erklärt.
2. § 27^{ter} Abs. 11 (Konsultativkommission) und § 29 Abs. 1 Buchstabe a.^{bis} (Arbeitszimmerabzug) der Initiative wird als ungültig erklärt.

Liestal, Datum wird von der LKA eingesetzt!

Im Namen des Landrates

Der/die Präsident/in:

Der/die Landschreiber/in: