

VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS FREIBURG

STEUERGERICHTSHOF

Entscheid vom 17. Juni 2005

In der Beschwerdesache (**4F 04 128**)

X., in B.

Beschwerdeführer,

gegen

die **Kantonale Steuerverwaltung**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Freiburg,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

**Wohnrecht / Eigenmietwert bei Vorbehaltssnutzung
(Einspracheentscheid vom 24. August 2004;
direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2003)**

hat sich ergeben:

- A. Mit Kaufvertrag vom 27. September 2001 übertrug das Ehepaar X. seine Liegenschaft Art. ... des Grundbuchs der Gemeinde A. ("Route de B.; Place (revêtue), Jardin d'agrément, Forêt, No. Ass. 11, habitation mixte, No 11a, remise, Surface totale 2'028 m²") auf den Sohn Y. Der Abtretungspreis wurde auf 334'000 Franken festgesetzt. Zudem wurde zu Gunsten des Ehepaars X. ein lebenslängliches entgeltliches Wohnrecht "im Parterre mit Anteil am Garten, Waschküche, Keller, Bastelraum, Garage, Estrich und Schopf zu Fr. 200.- pro Monat" im Grundbuch eingetragen.

In seiner Steuererklärung, welche es im März 2004 für die Steuerperiode 2003 einreichte, deklarierte das Ehepaar X. ein steuerbares Einkommen von 85'058 Franken. Das Wohnrecht blieb dabei unerwähnt.

Gemäss Veranlagungsanzeige vom 17. Juni 2004 setzte die Kantonale Steuerverwaltung das steuerbare Einkommen des Ehepaars X. auf ... Franken (Kantonssteuer) bzw. ... Franken (direkte Bundessteuer) fest. Die Differenz zur Deklaration ergibt sich daraus, dass unter Code 3.41 ein sonstiges Einkommen von 11'112 Franken aufgerechnet wurde. Zur Begründung wurde betont: "Gemäss allgemein gültiger Rechtsgrundlage ist bei Wohnrecht die Differenz zwischen Normmietwert und effektiver Miete versteuerbar. Fr. 13'512.- ./ 2'400.- = 11'112.-"

- B. Gegen diese Veranlagung erhob X. am 1. Juli 2004 Einsprache. Er bestritt die Veranlagung des sonstigen Einkommens und machte geltend, in seinem Fall handle es sich nicht um ein Wohnrecht, sondern um ein normales Mietverhältnis, welches einen Vorzugsmietzins beinhalte.

Diese Einsprache wurde mit Entscheid, welcher vom 24. August 2004 datiert ist, jedoch gemäss dem Stempel auf dem Umschlag erst am 24. September 2004 der Post übergeben wurde, abgewiesen. Zur Begründung legte die Kantonale Steuerverwaltung insbesondere dar, es sei tatsächlich ein Wohnrecht vereinbart und im Grundbuch eingetragen worden. Der jährliche Eigenmietwert der entsprechenden Wohnung belaufe sich gemäss den anwendbaren Normen auf 13'512 Franken. Der vertraglich vereinbarte und tatsächlich bezahlte Mietzins von 2'400 Franken pro Jahr liege somit wesentlich unter dem Mietwert der Wohnung und er sei eindeutig als Vorzugspreis zu betrachten. Gemäss konstanter Praxis müsse die Differenz als Einkommen aufgerechnet werden.

- C. Mit Eingabe vom 8. bzw. 11. Oktober 2004 reichte X. beim Verwaltungsgericht gegen den Einspracheentscheid Beschwerde ein. Er macht insbesonde-

re geltend, beim Liegenschaftsverkauf sei ein entgeltliches Wohnrecht eingetragen worden. Der jährliche Mietzins von 2'400 Franken ergebe sich auch aus dem Mietvertrag, welcher am 1. Oktober 2001 unterzeichnet worden sei. Gemäss einem (nicht näher bezeichneten) Bundesgerichtsentscheid aus dem Jahre 1998 sei es unhaltbar, "bei Mietverhältnissen unter Verwandten die Differenz zwischen dem tatsächlich vereinnahmten Mietzins und dem höheren Mietwert dem Vermieter steuerlich als Einkommen zuzurechnen und beim Mieter als Schenkung zu qualifizieren". Auch in einem Verwaltungsgerichtsentscheid aus dem Jahre 1996 sei festgehalten, dass Vorzugsmieten akzeptiert werden müssen, selbst wenn sie weit unter einem normalen Mietzins oder Mietwert liegen. Zudem habe das Verwaltungsgericht im Jahre 2003 entschieden, dass "bei Gratiswohnrechten dem Nutzniesser ein Normmietwert angerechnet werden" dürfe. Im vorliegenden Fall entspreche das Vorgehen nicht der geltenden Rechtsprechung, so dass der Einspracheentscheid aufzuheben sei.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 9. bzw. 11. November 2004 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung. Einleitend weist sie darauf hin, dass der Beschwerdeführer nun - im Gegensatz zum Einspracheverfahren - den Bestand des Wohnrechts zugebe. Ein unentgeltliches Wohnrecht stelle steuerbares Einkommen dar, welches beim Nutzniesser nach den Normen über den Eigenmietwert zu besteuern sei. Im vorliegenden Fall sei angesichts des bescheidenen Entgelts eher von einem unentgeltlichen Wohnrecht anstatt von einer Vorzugsmiete auszugehen. Die Berufung auf die erwähnte Rechtsprechung vermöge nicht zu überzeugen und es sei ausgeschlossen, dass die Wohnung, die der Beschwerdeführer benutze, "weder bei ihm noch bei seinem Sohn für den lächerlichen Betrag von Fr. 2'400.- (weniger als 20 % des Mietwertes) besteuert" werde.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

Am 20. November 2004 reichte der Beschwerdeführer seine Gegenbemerkungen ein. Darin rügt er den seines Erachtens "arroganten Unterton" in den Bemerkungen der Kantonalen Steuerverwaltung. Zudem beruft er sich nochmals auf den abgeschlossenen Mietvertrag. Früher habe eine solche Vorzugsmiete im umgekehrten Verhältnis (zwischen Eltern und Sohn) bestanden und dies sei damals von der Steuerverwaltung auch akzeptiert worden. Schliesslich könne gemäss Auskunft seines Steuerrechts-Anwalts das Steuerkapitel seines Sohnes nur insofern betroffen sein, als es um den Pauschalabzug für Liegenschaftsunterhaltskosten gehe.

**Der Steuergerichtshof
zieht in Erwägung:**

I. Anwendbares Verfahrensrecht, Vereinigung der Verfahren

1. a) Gemäss Art. 104 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) regelt das kantonale Recht Organisation und Amtsführung der kantonalen Vollzugsbehörde, soweit das Bundesrecht nichts anderes bestimmt. Insofern sind die Kantone auch in der Bestellung und Organisation der Steuerrekurskommission grundsätzlich frei (vgl. RAINER ZIGERLIG / GUIDO JUD *in Zweifel* / Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Basel 2000, N 3 ff. zu Art. 104 DBG). Dementsprechend bestimmen Art. 4 Abs. 1 und 2 des kantonalen Ausführungsbeschlusses vom 5. Januar 1995 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SGF 634.1.11), dass im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht, welches Beschwerdeinstanz im Sinne von Art. 104 Abs. 3 DBG ist, unter Vorbehalt anders lautender Bestimmungen des Bundesrechts (vgl. Art. 140 ff. DBG) sinngemäss die entsprechenden Bestimmungen des kantonalen Rechts gelten. Somit gelangen also die Verfahrensvorschriften des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) sowie des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) subsidiär zur Anwendung.
- b) Art. 42 Abs. 1 lit. b VRG sieht vor, dass Eingaben, die den gleichen Gegenstand betreffen, aus wichtigen Gründen in einem einzigen Verfahren vereinigt werden können.

Im vorliegenden Fall erschien es von Beginn weg (Einreichung der Rechtsmittel) angebracht, die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer und den Rekurs betreffend die Kantonssteuer im gleichen Verfahren zu vereinigen. Die entsprechenden Veranlagungen bilden nämlich Gegenstand desselben Einspracheentscheides und es wurde vor dem Verwaltungsgericht auch bloss eine einzige Rechtsschrift eingereicht. Im Übrigen stehen die beiden Rechtsmittel nicht nur prozessual, sondern auch sachlich in einem engen Zusammenhang, werden doch im Wesentlichen übereinstimmende Rechtsfragen aufgeworfen.

Trotz der Vereinigung der Verfahren sind jedoch im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 130 II 509, Erw. 8.3) die beiden vom Steuergerichtshof zu fällenden Entscheide (direkte Bundessteuer bzw. Kantonssteuer) grundsätzlich in Begründung und Dispositiv klar auseinander zu halten. Im Falle einer allfälligen Anfechtung des Urteils beim Schweizerischen Bundesgericht sind ja auch zwei verschiedene Beschwerden mit je

spezifischen Begehren, welche der betroffenen Steuer angepasst sind, zu erheben.

II. Direkte Bundessteuer

2. a) Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG sieht vor, dass der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen steuerbar ist.

Unter "unentgeltlichem Nutzungsrecht" - meist aufgrund eines beschränkten dinglichen Rechts, nämlich einer Nutzniessung oder eines Wohnrechts - ist jedes Nutzungsrecht zu verstehen, das nicht aufgrund eines periodischen Entgeltes eingeräumt wird. Darunter fallen einmal die Zuwendungsnutzung (eingeräumt durch die blosse Zuwendung des Nutzungsrechtes unter Beibehaltung des Grundeigentums) und die Vorbehaltsnutzung (d. h. der Rückbehalt des Nutzungsrechtes im Rahmen einer Grundstücksübertragung). Sodann gehören auch Nutzungsrechte gegen eine seinerzeitige Einmalleistung dazu, wo nun der jährliche Nutzen der berechtigten Person ohne weiteres wiederkehrendes Entgelt zukommt. Wird dem Grundeigentümer hingegen für das dingliche Nutzungsrecht ein - marktkonformes - periodisches Entgelt geleistet, so liegt ein Nutzungsverhältnis vor, das sich kaum von einem obligatorischen Miet- oder Pachtverhältnis unterscheidet. Diesfalls hat der Grundeigentümer die entsprechenden Einkünfte gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG zu deklarieren, während der Nutzniesser bzw. Wohnrechtsberechtigte keinen Eigenmietwert zu versteuern hat (vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil / Basel 2001, N 30, 10 und 17 zu Art. 21).

Das Bundesgericht hat - wenn auch zunächst mit Blick auf Art. 22 Abs. 3 DBG in der bis zum 31. Dezember 2000 geltenden Fassung (welcher damals noch eine ermässigte Besteuerung der selbsterworbenen Ansprüche aus Wohnrecht und Nutzniessung vorsah) - in zwei Urteilen vom 9. Februar 2000 (StE 2000 B 26.26 Nr. 3) und 9. Juni 2000 (NStP 2000, S. 69 ff.) die Frage der Entgeltlichkeit der Vorbehaltsnutzung geprüft. Es gelangte dabei ebenfalls zum eindeutigen Schluss, bei Übertragung einer Liegenschaft mit gleichzeitiger Einräumung einer Nutzniessung zugunsten des bisherigen Eigentümers sei der Entstehungsgrund des beschränkten dinglichen Rechts als unentgeltlich zu würdigen. Die Liegenschaft werde in einem solchen Fall nämlich sachenrechtlich bereits mit der dinglichen Last bzw. dem entsprechenden Minderwert übertragen. Der Wohnrechts- bzw. Nutzniessungsvorbehalt könne nicht Gegenleistung des Übernehmers für die Grundstückübertragung bilden, da die Wohnrechts- bzw. Nutzniessungsberechtigung nie in dessen Verfügungsmacht gestanden habe. In einem weiteren Urteil vom

31. Januar 2002 (StE 2002 B 25.3 Nr. 28 / StR 2002, S. 322 ff. mit Anmerkungen der Redaktion; vgl. auch MADELEINE SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2002 - Direkte Bundessteuer, ASA Bd. 73, S. 1 ff., 10 f., sowie das im Anschluss an den Bundesgerichtsentscheid ergangene neue Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 9. April 2002, StR 2002, S. 625 ff., wiederum mit Bemerkungen der Redaktion) hat das Bundesgericht entschieden, Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG sei eine Norm mit wirtschaftlichem Anknüpfungspunkt. Der Eigenmietwert sei daher nicht nur bei Eigentümern und dinglichen Nutzungsberechtigten, sondern auch bei Inhabern von vergleichbaren obligatorischen Nutzungsrechten (in casu im Grundbuch vorgemerkter langfristiger Mietvertrag) als steuerbares Einkommen aus unbeweglichem Vermögen zu betrachten. Vorausgesetzt sei, dass ein unentgeltlich begründetes Nutzungsrecht vorliege. Die Vorbehaltsnutzung gelte im Übrigen auch dann als unentgeltlich, wenn der Steuerpflichtige als Mieter zwar nur realobligatorisch berechtigt und verpflichtet sei, sich aber wirtschaftlich durch entsprechende rechtliche Absicherung gleich stelle wie ein aus einem Wohnrecht Berechtigter und der Mietzins weitgehend den Hypothekarzinsen sowie den weiteren mit dem Grundeigentum verbundenen Lasten entspreche. Eine allfällige Differenz zwischen dem Mietwert und dem vereinbarten Mietzins sei deshalb steuerbar, sofern es sich um einen bedeutenden Betrag handle (vgl. dazu ausführlich THOMAS STADELMANN, Grundstückveräusserung mit gleichzeitiger Begründung eines Nutzungsrechtes - Die neuste bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Vorbehaltsnutzung: welche Fragen sind geklärt und welche weiteren Folgen ergeben sich daraus?, Jusletter 25. November 2002).

STADELMANN stellt nicht in Frage, dass der Vorbehalt einer Nutzniessung oder eines Wohnrechts bei der Eigentumsübertragung grundsätzlich unentgeltlichen Charakter hat. Bezüglich des letzterwähnten Urteils betont er zudem, es sei richtig, unter Umständen auch obligatorische Nutzungsrechte unter Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG zu subsumieren. Hingegen erachtet er es als fraglich, ob bei monatlich bezahlten Mietzinsen von einem unentgeltlichen Nutzungsrecht im Sinne dieser Bestimmung ausgegangen werden könne. Bisher sei ja in den Fällen, in denen Nutzungsberechtigte periodisch eine Entschädigung für das Nutzungsrecht bezahlt haben, dieses Entgelt beim belasteten Grundeigentümer als Ertrag aus dem unbeweglichen Vermögen besteuert worden. Dabei sei bei nicht marktgerechtem Entgelt einzig zu prüfen, ob eine Steuerumgehung vorliege (BGE 115 Ia 329). Mit dem Stabilisierungsprogramm 1998 sei Art. 22 Abs. 3 DBG insofern geändert worden, als Nutzniessung und Wohnrecht - und damit die Regel betreffend Besteuerung der entgeltlichen Nutzungsrechte - ersatzlos gestrichen worden seien, ohne dass Art. 21 DBG eine entsprechende Änderung erfahren hätte. Somit fehle es nun an einer genügenden gesetzlichen Grundlage für die Besteuerung von Wohn- und Nutzniessungsrechten, welche der Steuerpflichtige entgelt-

lich erworben habe (vgl. STADELMANN, a.a.O. Ziff. 5 ff. sowie die anscheinend vom gleichen Autor stammenden, oben erwähnten, redaktionellen Urteilsanmerkungen in der StR 2002, S. 327 und 631 f.).

Diese These vermag jedoch nicht zu überzeugen. Wie BERNHARD ZWAHLEN (*in* Martin Zweifel / Peter Athanas, Kommentar zu Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel 2000, N 21 zu Art. 21 DBG) überzeugend dargelegt hat, sollte mit dem Stabilisierungsprogramm 1998 und der damit verbundenen Änderung von Art. 22 Abs. 3 DBG nur die Privilegierung von Nutzniessung und Wohnrecht als Vorsorgeeinkommen aufgehoben werden. Dass nicht auch gleichzeitig Art 21 DBG entsprechend angepasst worden sei, müsse als offensichtliche gesetzgeberische Fehlleistung angesehen werden, welche von den rechtsanwendenden Behörden auf dem Wege der Interpretation zu beheben sei. Beim richtigen Verständnis der Rechtslage sei davon auszugehen, dass der Nutzen steuerlich in erster Linie dem direkten Nutzungsberechtigten an der Liegenschaft anzurechnen sei. Dies wohl unabhängig davon, ob dieses Nutzungsrecht auf einem entgeltlichen oder unentgeltlichen Vertrag zwischen ihm und dem Grundeigentümer beruhe. Hingegen sei der entsprechende Betrag in Abzug zu bringen, falls der direkte Nutzungsberechtigte dem Grundeigentümer für diese Nutzung ein Entgelt zu entrichten habe (zur Tragweite der mit dem Stabilisierungsprogramm verbundenen Änderungen siehe auch OTMAR SIEBER, Ungereimtheiten bei der Besteuerung von Wohn- und Nutzniessungsrechten, ST 2002, S. 97 ff.). Somit ist anzunehmen, dass die Besteuerung der vorbehaltenen Nutzung auch bei teilweiser Entgeltlichkeit auf einer genügenden gesetzlichen Grundlage beruht, wobei selbstverständlich nur der unentgeltliche Wertanteil als steuerbares Einkommen zu erfassen ist.

Nicht auf die Vorbehaltsnutzung übertragbar ist sodann die Praxis zur Vorzugsmiete, auf welche sich sowohl STADELMANN als auch der Beschwerdeführer berufen. Es trifft zwar zu, dass das Bundesgericht in BGE 115 Ia 329 es - unter Vorbehalt der Steuerumgehung oder anderer Gegenleistungen des Mieters - als unzulässig erachtet hat, bei Mietverhältnissen unter Verwandten ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage die Differenz zwischen dem tatsächlich vereinbarten Mietzins und dem höhern Mietwert dem Vermieter steuerlich als Einkommen zuzurechnen. Diese Rechtsprechung wurde in der Folge auch vom hiesigen Steuergerichtshof übernommen (FZR 1996, S. 127). Im jüngsten diesbezüglichen Urteil vom 28. Januar 2005 (2A.535/2003, Veröffentlichung im ASA vorgesehen; vgl. dazu ZBJV 2005, S. 191 ff.) hat das Bundesgericht seine Rechtsprechung grundsätzlich bestätigt. Dabei hat es (Erw. 2.6) jedoch ausdrücklich betont, dass diese den Fall des reinen Mietvertrags betreffe und auf die Situation, welche dem (oben erwähnten) Urteil vom 31. Januar 2002 zugrunde liege, nicht anwendbar sei. Denn dort sei mit der Kombination von Verträgen eine Stellung geschaffen worden, welche derjenigen des Nutzniessers aus einer sogenannten Vorbe-

haltsnutzung an einer Liegenschaft vergleichbar gewesen sei. Mithin habe - trotz des "Vorzugsmietzinses" - ein "Nutzungsrecht für den Eigengebrauch im Sinn von Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG" bestanden. Darüber hinaus hat das Bundesgericht nun erstmals präzisiert, wenn beim reinen Mietvertrag der Grenzwert für eine gemischte Schenkung (Differenz zwischen Mietzins und Eigenmietwert von mindestens 20%) klar unterschritten werde und weniger als die Hälfte ausmache, bestehe die - wenn auch widerlegbare - Vermutung einer Steuerumgehung. Wie dem auch sei, scheinen STADELMANN und der Beschwerdeführer der Tatsache zuwenig Gewicht beizumessen, dass es bei der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Vorzugsmiete um die Besteuerung von Einkommen nach Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG im Steuerkapitel des Grundeigentümers (aus ihm zur Verfügung stehenden Vermögen) geht, während bei der Vorbehaltsnutzung ein Naturaleinkommen nach lit. b der Bestimmung im Steuerkapitel des Nutzungsberechtigten zur Diskussion steht. Wie bereits vorne dargelegt, wird bei der Grundstücksübertragung unter Rückbehalt eines Nutzungsrechts die Liegenschaft nicht unbelastet zum Vollwert, sondern bereits mit der dinglichen Last übereignet (was sich auch entsprechend auf den Übernahmewert auswirkt). Insofern ist es logischerweise auch nicht möglich, dass der Grundeigentümer für jenen Teil der Liegenschaft, der Gegenstand der Nutzniessung oder des Wohnrechts bildet und in diesem Sinn gar nie in seine Verfügungsmacht gelangt ist, selber noch eine "Vorzugsmiete" (auf seinem eigenen Vermögen) einräumt. Vielmehr sind die allfälligen Sonderbedingungen bereits Bestandteil des bei der Eigentumsübertragung vom bisherigen Eigentümer vorbehaltenen Nutzungsrechts. Insofern erscheint auch klar, dass bei der Vorbehaltsnutzung der Grundeigentümer immer nur für das tatsächlich bezogene Entgelt besteuert werden kann, unabhängig davon, wie weit dies unter dem Mietwert liegt

- b) Im vorliegenden Fall liegt unbestreitbar ein im Grundbuch eingetragenes dingliches Wohnrecht vor, welches im Rahmen der Eigentumsübertragung an der Liegenschaft vereinbart worden und als Vorbehaltsnutzung zu qualifizieren ist. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Parteien im Anschluss an den Kaufvertrag noch einen Mietvertrag gleichen Inhalts unterzeichnet haben. Das zwischen den Parteien vereinbarte periodische Entgelt ist offensichtlich nicht marktkonform, sondern beinahe bloss symbolischer Natur. Das dem Beschwerdeführer zustehende Wohnrecht ist also nur, aber immerhin, teilweise entgeltlich. Im Lichte der dargelegten Grundsätze erscheint es daher richtig, den unentgeltlichen Teil dieses Wohnrechts als Eigennutzung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. b zu besteuern. Der entsprechende Wert ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Eigenmietwert und dem periodisch entrichteten Entgelt.

- c) Die Festsetzung des Eigenmietwertes erfolgt nach dem Marktwert (vgl. Art. 16 Abs. 2) und unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse (Art. 21 Abs. 2 DBG).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat am 25. März 1969 "Richtlinien für die Ermittlung des Mietwertes selbstbenutzter Wohnliegenschaften" (vgl. ASA Bd. 38 S. 114 ff. sowie AGNER / JUNG / STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, N 6 zu Art. 21) erlassen, welche nach wie vor anwendbar sind. Danach muss der Mietwert mangels Vergleichsobjekten entweder nach dem (näher umschriebenen) Einzelbewertungsverfahren oder, sofern nach einheitlichen Grundsätzen durchgeführte kantonale Mietwert- oder Liegenschaftsschätzungen vorhanden sind, aufgrund dieser Schätzungen bestimmt werden. Solche Schätzungsnormen bestehen auch im Kanton Freiburg und diese können demzufolge für die direkte Bundessteuer übernommen werden.

Gemäss dem Beschluss des Staatsrates des Kantons Freiburg über die Besteuerung von nicht landwirtschaftlichen Liegenschaften ab der Steuerperiode 1993/94 (vom 9. April 1992; SGF 631.33) wird der Mietwert einer vom Eigentümer oder Nutzniesser selbstbewohnten nicht landwirtschaftlichen Liegenschaft oder Wohnung aufgrund von Normen nach Zimmereinheiten (Wohnfläche) und zusätzlichen Räumen festgesetzt. Der Wert der Zimmereinheit wird unter Berücksichtigung des Baujahres, des Jahres des Umbaus oder der Renovation sowie des Ausbaus und der Lage bestimmt (Art. 1 - 3). Ausbau und Lage der Liegenschaft werden mit Punkten bewertet (Art. 3 ff.). Schliesslich ist jeder Gemeinde ein Quotient zugeteilt, um den regionalen Unterschieden, d. h., den örtlichen Mietzinsverhältnissen Rechnung zu tragen (Art. 10; vgl. auch Amtliches Tagblatt der Sitzungen des Grossen Rates 1983, S. 1050 f.). Freiburg hat einen Quotienten von 100 (Basisquotient 100).

Im vorliegenden Fall wurde der Eigenmietwert in Anwendung dieser Normen ermittelt, was grundsätzlich richtig ist. Der Beschwerdeführer erhebt auch keine Rügen gegen die Festsetzung des Betrags, so dass in dieser Hinsicht kein Anlass zu einer näheren Überprüfung besteht.

Somit ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

3. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 DBG dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung gelangt (vgl. Art 146 f. VRG).

Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf 100 Franken festzusetzen.

III. Kantonssteuer

4. a) Gemäss Art. 22 DStG stellt der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, steuerbaren Ertrag aus unbeweglichem Vermögen dar (Abs. 1 lit. b). Der Staatsrat erlässt die nötigen Vorschriften für die Bestimmung der Eigenmietwerte unter besonderer Berücksichtigung der örtlichen und regionalen Verhältnisse des Wohnungsmarktes, wobei der Zugang zum privaten Wohneigentum gefördert und erhalten werden soll (Abs. 2). Die entsprechende Ausführungsverordnung wurde vorne bereits erwähnt.

Im Rahmen des Stabilisierungsprogramms 1998 wurde Art. 7 Abs. 2 StHG ebenfalls angepasst, um die privilegierte Besteuerung der Einkünfte aus Wohnrecht und Nutzniessung - welche übrigens im freiburgischen Steuerrecht gar nicht vorgesehen war - zu eliminieren. Erträge aus Wohnrecht und Nutzniessung sind deshalb nunmehr nach Art. 7 Abs. 1 StHG voll steuerbar. Auf welche Art und Weise die Gegenleistung bei der entgeltlichen Begründung von Wohnrechten und Nutzniessungen zu berücksichtigen ist, bleibt dem kantonalen Recht anheim gestellt (vgl. MARKUS REICH *in* Zweifel / Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N 73 zu Art. 7 StHG).

- b) Die gesetzliche Regelung im Bereich der (harmonisierten) Kantonssteuer entspricht im Wesentlichen jener, welche vorne in Erwägung 2 und 3 betreffend die direkte Bundessteuer dargelegt worden ist. Aus den gleichen, dort näher ausgeführten Gründen ist daher auch der Rekurs betreffend die Kantonssteuer abzuweisen.
5. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dabei gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung (vgl. Art 146 f. VRG).

Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf 200 Franken festzusetzen.