



# Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

**Entscheid vom 24. Oktober 2013**

---

Mitwirkende

lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), Dr. Stefan Grieder,  
lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel, lic. iur. Thomas Jaussi,  
Dr. Ursula Schneider-Fuchs und  
lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)

---

Parteien

**X**  
[...]  
vertreten durch: A SA, [...]

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt**  
Fischmarkt 10, 4001 Basel

---

Gegenstand

Kantonale Steuern pro 2009

## **Sachverhalt**

- A. Die Rekurrentin, X, vertreten durch A SA, hat ihren Wohnsitz im Kanton Basel-Stadt. Überdies ist sie Eigentümerin der Liegenschaft B in C, Kanton Solothurn. Gemäss Mietvertrag vom 28. Dezember 1999 vermietet die Rekurrentin das Haus an Herrn D für CHF 6'000.00 pro Jahr.

In der Steuererklärung pro 2009 deklarierte die Rekurrentin CHF 6'000.00 als Mietertrag sowie Liegenschaftskosten von CHF 15'729.00. Die Steuerverwaltung des Kantons Solothurn setzte aufgrund des tiefen Mietzinses statt der deklarierten Mieteinnahmen einen Eigenmietwert von CHF 13'155.00 ein. Auch die Steuerverwaltung Basel-Stadt setzte, aufgrund von Hinweisen auf Mitbenutzung der Liegenschaft, einen höheren Eigenmietwert von CHF 12'377.00 ein. Als Liegenschaftskosten wurden CHF 12'377.00 zum Abzug zugelassen.

- B. Dagegen erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 13. April 2011 Einsprache. Sie würde die Liegenschaft nicht mitbenützen, weshalb die Veranlagungsverfügung entsprechend ihrer Deklaration zu korrigieren sei. In ihrem Schreiben vom 10. September 2011 führte sie nochmals aus, dass sie das Haus nicht mitbenützen würde, im Übrigen seien die tiefen Mieteinnahmen seit mehreren Jahren von der Steuerverwaltung des Kantons Solothurn akzeptiert worden.

Mit Schreiben vom 7. Mai 2012 drohte die Steuerverwaltung der Rekurrentin eine reformatio in peius an. Demnach sei bei der Prüfung ihrer Einsprache festgestellt worden, dass bei den Liegenschaftsunterhaltskosten anstatt CHF 12'377.00 lediglich CHF 2'475.00 abzugsfähig seien. Der Rekurrentin wurde Frist zur Stellungnahme gewährt.

Die Rekurrentin führte in ihrem Schreiben vom 1. Juni 2012 aus, dass ihre Liegenschaft auf einem grossen Stück Land stehe und entsprechend hohe Unterhaltskosten verursache, weshalb der volle Betrag zum Abzug zugelassen werden müsse.

Mit Einspracheentscheid vom 5. Juli 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie führte im Wesentlichen aus, dass es sich gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung um Steuerumgehung handle, sofern sich der Mietzins auf rund 50% des Marktmietwerts der Liegenschaft belaufe. Im vorliegenden Fall mache die Miete nur einen Bruchteil der ortsüblichen Miete für eine gleichwertige Wohnung oder Haus aus, weshalb der Liegenschaftsertrag auf der Basis des Eigenmietwerts zu bemessen sei. Ausserdem wurden die abziehbaren Liegenschaftskosten auf die

allgemeine Pauschale von 20% des Bruttoeigenmietwerts auf einen Betrag von CHF 2'475.00 (20% von CHF 12'377.00) gesenkt.

Mit Rektifikat vom 9. Juli 2012 wurden zwei Schreibfehler im Einspracheentscheid vom 5. Juli 2012 korrigiert.

- C. Gegen den Einspracheentscheid vom 5. Juli 2012 und das Rektifikat vom 9. Juli 2012 erhob die Rekurrentin mit Eingabe vom 26. Juli 2012 Rekurs. Es seien die beiden Einspracheentscheide aufzuheben und die Steuern entsprechend ihrer eingereichten Steuererklärung zu veranlagern. Mit Schreiben vom 15. August 2012 begründete sie ihr Begehren und machte weitere Anmerkungen.

In ihrer Vernehmlassung vom 24. September 2012 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

## **Erwägungen**

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 5. Juli 2012 und das Rektifikat vom 9. Juli 2012 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Ihre Vertreterin ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 26. Juli 2012 (Datum des Poststempels: 31. Juli 2012) ist somit einzutreten.
  
2. a) Die Rekurrentin beantragt im vorliegenden Rekursverfahren, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 5. Juli 2012 und das Rektifikat vom 9. Juli 2012 betreffend Anrechnung des Eigenmietwerts aufzuheben und die kantonalen Steu-

ern pro 2009 unter Berücksichtigung der Mieteinkünfte von CHF 6'000.00 und der Liegenschaftskosten von CHF 15'729.00 neu zu veranlagten.

b) Zu beurteilen ist vorliegend ob die Anrechnung des Eigenmietwerts und die Kürzung der Liegenschaftsunterhaltskosten korrekt erfolgten und die Steuerverwaltung die Einsprache der Rekurrentin somit zu Recht abgewiesen hat.

3. a) Nach § 22 Abs. 1 lit. a und b StG sind alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung sowie der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, (Eigenmietwert) steuerbar.

b) Sofern keine Mitbenutzung der steuerpflichtigen Person vorliegt, können Steuerbehörden grundsätzlich nur vom deklarierten und vertraglich vereinbarten Mietzins abweichen, wenn eine Steuerumgehung vorliegt. Eine solche ist anzunehmen, wenn die steuerpflichtige Person ein ungewöhnliches Vorgehen missbräuchlich nur deshalb gewählt hat, um Steuern einzusparen. Macht der Mietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts aus, ist sodann zu vermuten, dass - unabhängig von einem Schenkungswillen - wegen der mehrheitlich unentgeltlichen Überlassung eine dem Eigengebrauch nahe kommende Situation vorliegt. Es wird angenommen, dass der Mietvertrag missbräuchlich sei und lediglich zur Steuerersparnis abgeschlossen wurde. Dem Steuerpflichtigen bleibt in diesem Fall jedoch der Nachweis offen, dass trotz der bestehenden Vermutung keine Steuerumgehung vorliegt (BGer 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005 E. 3 ff.).

4. a) Die Rekurrentin führt mehrfach aus, dass sie keinerlei Mitbenutzungsrecht an der Liegenschaft habe. Nachdem das Haus zwei Jahre leer gestanden sei, habe sie endlich den heutigen Mieter gefunden. Das Haus sei zu klein für eine Familie und auch für den Garten habe sich niemand interessiert. In ihrem Schreiben vom 15. August 2012 macht sie weiter geltend, dass schon der im Vergleich zu ihrer gesamten Steuerforderung unbedeutende Betrag belege, dass sie keine Steuerumgehung beabsichtigt habe und es ihr lediglich um Steuergerechtigkeit gehe. Mit Schreiben vom 11. Februar 2013 bekräftigte sie nochmals, dass die Annahme einer Steuerumgehung geradezu abstrus sei. Es handle sich um ein im Verhältnis zur Landparzelle kleines Haus, welches für ihre Bedürfnisse und für die ihres verstorbenen Ehemanns gebaut wurde und bei einem Verkauf sicherlich abgerissen werden würde.

b) Gemäss obigen Ausführungen kann die Differenz zwischen dem tatsächlich vereinbarten Mietzins und dem höheren Eigenmietwert bei Vermutung einer Steuerumgehung als Einkommen besteuert werden. Eine solche ist anzunehmen, wenn der Mietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts ausmacht. Im vorliegenden Fall beträgt der deklarierte Mietzins CHF 6'000.00 und der Eigenmietwert für den Kanton CHF 12'377.00. Der Mietzins entspricht somit knapp 48.5 % des Eigenmietwerts. Da der vereinbarte Mietzins somit weniger als 50% des Eigenmietwert beträgt, ist von einer Steuerumgehung auszugehen. Der Rekurrentin bleibt allerdings der Nachweis offen, dass trotz der bestehenden Vermutung keine Steuerumgehung vorliegt.

c) Entgegen der Aussagen der Rekurrentin schliesst die blossе Tatsache, dass es sich hierbei um einen für die Rekurrentin unerheblichen Teil der Gesamtsteuerschuld geht, eine Steuerumgehung nicht aus. Auch mit der Ausführung, dass es sich um ein sehr kleines, auf die persönlichen Bedürfnisse der Rekurrentin zugeschnittenes Haus handelt, kann eine Steuerumgehung nicht ausgeschlossen werden. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Marktwert für ein Haus in dieser Grösse mit grossem Garten, ein Vielfaches des vereinbarten Mietzinses beträgt. Auch wenn das Haus zunächst für zwei Jahr leer stand, ist davon auszugehen, dass das Haus zumindest für den Eigenmietwert in der Höhe von CHF 12'377.00 (monatlich CHF 1'031.40) hätte vermietet werden können. Dabei scheint auch ein Mietzins in der Höhe des Eigenmietwerts für ein kleines Haus mit Garten sehr tief. Diese Frage kann an dieser Stelle jedoch offenbleiben, da die Rekurrentin keinerlei Nachweise für die Angemessenheit des von ihr vereinbarten Mietzinses eingereicht hat. Entsprechend bleibt es nach der zitierten Rechtssprechung dabei, dass nur die mögliche Steuerersparnis Grund für den tiefen Mietzins ist. Die Steuerverwaltung hat somit zu Recht das Liegenschaftseinkommen auf der Basis des Eigenmietwerts veranlagt.

5. a) Gemäss § 26 StG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge abgezogen. Dazu gehören nach § 31 Abs. 2 StG bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, Versicherungskosten die Kosten der Verwaltung durch Dritte sowie die Aufwendungen, die dem Energiesparen, dem Umweltschutz oder der Erfüllung gesetzlicher oder behördlicher Denkmalschutzvorschriften dienen.

b) Die Rekurrentin macht insgesamt CHF 15'729.00 Liegenschaftskosten geltend. Sie führt im Wesentlichen aus, dass bei einem Grundstück dieser Grösse höhere

Kosten anfallen würden. Zudem führt sie aus, dass die Anwaltskosten einen ursächlichen Zusammenhang mit dem Liegenschaftsertrag haben. Von der Steuerverwaltung anerkannt und somit unbestritten sind Beträge in der Gesamthöhe von CHF 712.70 bzw. CHF 2'475.00 als allgemeine Liegenschaftspauschale. Im Einzelnen ist noch die Abzugsfähigkeit von folgenden Beträgen (teilweise) bestritten:

- Forstwart E	CHF	548.75
- Wasser und Abwasser	CHF	718.40
- Baumschule	CHF	198.70
- Elektro Heizung EBM	CHF	3'400.00
- Gartenarbeit und Gärtner	CHF	2'750.00
- Gemeinde Betreuung BK	CHF	2'400.00
- Anwalt	CHF	4'500.00
- Spesen, Telefon	CHF	500.00

6. a) Liegenschaftskosten sind nur abziehbar, wenn sie den Charakter von Gewinnungskosten haben. Die Kosten müssen somit einen direkten ursächlichen Zusammenhang mit der Einkommenserzielung haben. § 35 StV hält fest, dass Aufwendungen für die Anschaffung oder Wertvermehrung eines Grundstücks sowie die Lebenshaltungskosten nicht abzugsfähig sind.

b) Garten- bzw. Forstarbeit hat grundsätzlich keinen Gewinnungskostencharakter. Vielmehr handelt es sich normalerweise um Ausgaben für die private Lebenshaltung, welche der persönlichen Lebensqualität dienen. Gemäss ständiger Praxis der Steuerverwaltung Basel-Stadt (Merkblatt der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt betreffend Abzug von Liegenschaftskosten, S. 13) werden dennoch nachgewiesene Kosten für Umgebungsarbeiten (Gartenunterhalt) mit einer flächenabhängigen Pauschale von CHF 1.00 pro m<sup>2</sup> ab einem Betrag von mindestens CHF 500.00 und bis zu einem Betrag von maximal CHF 2'000.00 zum Abzug von steuerbarem Einkommen zugelassen. Weitergehende Auslagen werden hingegen nur zum Abzug zugelassen, wenn bewiesen ist, dass die Liegenschaft ohne den vorgenommenen Unterhalt Schaden nehmen oder signifikant an Wert verlieren würde. Vorliegend konnte die Rekurrentin keine Beweise für die Notwendigkeit weitergehender Auslagen erbringen. Aus diesem Grund können lediglich die Pauschalkosten als Gewinnungskosten abgezogen werden. Die Parzelle der Liegenschaft, die den Ertrag abwirft, hat eine Fläche von 1'183m<sup>2</sup>. Somit sind für die Gartenpflege (inkl. Baumschule und Forstarbeit) insgesamt CHF 1'183.00 abzugsfähig.

c) aa) Die Rekurrentin macht weiter Kosten für Wasser und Abwasser sowie Heizung geltend. Vorliegend wird die Liegenschaft zum Eigenmietwert besteuert. Ge-

mäss § 35 lit. c StV sind Nebenkosten einer selbstgenutzten Liegenschaft jedoch nicht abziehbar. Der Abzug dieser Kosten kann somit nicht gewährt werden.

bb) Bezüglich der geltend gemachten Betriebs- und Anwaltskosten ist festzuhalten, dass nicht ersichtlich ist, weshalb diese Gewinnungskostencharakter aufweisen sollten. Zwar reicht die Rekurrentin verschiedene Schreiben und Rechtsschriften ein. Allerdings konnte bei der Durchsicht dieser Unterlagen festgestellt werden, dass es hierbei hauptsächlich um das Zurückschneiden von Bäumen und Sträuchern ging und somit keinen Bezug zum Liegenschaftseinkommen hat. Der Abzug kann somit nicht gewährt werden.

cc) Die Rekurrentin fordert weiter einen Abzug von CHF 500.00 für Spesen und Telefon. Gemäss § 34 Abs. 3 StV sind Auslagen für Porti, Telefon, Inserate, Formulare und Betreibungen als Kosten der Verwaltung abzugsfähig. Im vorliegenden Fall unterliess es die Rekurrentin jedoch, Belege für diese Auslagen einzureichen, weshalb auch dieser Abzug nicht gewährt werden kann.

d) Insgesamt können somit CHF 1'895.70 an effektiven Kosten abgezogen werden. Da die allgemeine Liegenschaftskostenpauschale von 20% des Bruttoeigenmietwerts (CHF 12'377) allerdings höher ist als die effektiven Kosten, ist entsprechend der Berechnung der Steuerverwaltung, der höhere Pauschalabzug von CHF 2'475.00 möglich.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung zu Recht den Eigenmietwert der Liegenschaft in der Höhe von CHF 12'377.00 als steuerbares Einkommen hinzugerechnet und die Liegenschaftskostenpauschale in der Höhe von CHF 2'475.00 zum Abzug zugelassen hat. Der Rekurs ist somit abzuweisen.
8. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 800.00 festgelegt.

## **Beschluss**

- ://:
1. Der Rekurs wird abgewiesen.
  2. Die Spruchgebühr wird auf CHF 800.00 festgelegt.
  3. Die Kosten werden der Rekurrentin auferlegt.
  4. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.

*Ein gegen diesen Entscheid gerichteter Rekurs wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2014.140 vom 8. Januar 2015 abgewiesen.*