STRK.2015.161

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 27. April 2017

Mitwirkende	Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), lic. iur. Thomas Jaussi, Jacqueline Landmann, Dr. Peter Rickli und Gerichtsschreiber lic. iur. Marc Jordan
Parteien	**Ehegatten X** […] vertreten durch: Dr. iur. A, Advokatin, […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2012 (Liegenschaftsunterhaltskosten; § 31 Abs. 2 StG, § 34 Abs. 1 lit. a, § 33 Abs. 2 StV)

Sachverhalt

A. Die Rekurrenten, die Ehegatten X, machten in der Steuererklärung pro 2012 für die Liegenschaft B in Riehen Unterhaltskosten in der Höhe von CHF 774‘156.00 geltend.

In der Veranlagungsverfügung vom 5. März 2015 korrigierte die Steuerverwaltung unter anderem den Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten auf einen Betrag von CHF 546‘923.00. Als Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, dass es sich bei den nicht zum Abzug zugelassenen Positionen um keine werterhaltenden, sondern um wertvermehrende Zusatzinvestitionen und Neuanlagen handeln würde. Das steuerbare Einkommen wurde insgesamt auf CHF 242‘800.00 und das satzbestimmende Einkommen auf CHF 236'000.00 festgesetzt.

B. Eine nur in Bezug auf die Liegenschaftsunterhaltskosten erhobene Einsprache vom 3. April 2015 hiess die Steuerverwaltung am 2. Oktober 2015 teilweise gut. Eine Neubeurteilung einzelner Positionen führte zu einer Erhöhung des Abzuges auf CHF 574‘411.00. Das steuerbare Einkommen wurde neu auf CHF 208‘600.00 und das satzbestimmende Einkommen neu auf CHF 215‘300.00 festgesetzt.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 2. November 2015. Die Rekurrenten beantragen, der Einspracheentscheid vom 2. Oktober 2015 sei aufzuheben und es seien für die Sanierung der Liegenschaft B in Riehen Unterhaltskosten in der Höhe von CHF 697‘328.00 zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zuzulassen.

Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 12. Januar 2016 die Abweisung des Rekurses. Im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels halten die Parteien an ihren Anträgen fest. Auf die einzelnen Vorbringen wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde verzichtet.

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 Rekurrenten sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 2. Oktober 2015 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Es liegt ein gültiges Vertretungsverhältnis vor. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 2. November 2015 (persönliche Abgabe durch die Vertreterin am 3. November 2015) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrenten beantragen, der Einspracheentscheid vom 2. Oktober 2015 sei aufzuheben und es seien für die Sanierung der Liegenschaft B in Riehen Unterhaltskosten in der Höhe von CHF 697‘328.00 zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zuzulassen.

   b) Umstritten ist vorliegend einzig, ob die im Rekurs geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von CHF 697‘328.00 von der Steuerverwaltung zu Recht auf einen Betrag von CHF 574‘411.00 gekürzt wurden.

3. a) Gemäss § 31 Abs. 2 StG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten (lit. a), die Versicherungsprämien (lit. b), die Kosten der Verwaltung durch Dritte (lit. c) sowie die Aufwendungen für Massnahmen, die dem Energiesparen, dem Umweltschutz oder der Erfüllung gesetzlicher oder behördlicher Denkmalschutzvorschriften dienen, abgezogen werden. Abzugsfähig sind nur die tatsächlichen Kosten.

   b) Als abziehbare Liegenschaftskosten bzw. Unterhaltskosten gelten nach § 34 Abs. 1 lit. a der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) insbesondere die Auslagen für Reparaturen und Renovationen, die keine wertvermehrenden Aufwendungen darstellen. Bei Grundstücken des Privatvermögens sind die Liegenschaftskosten in der Steuerperiode abziehbar, in der sie bezahlt werden (§ 33 Abs. 2 StV).

c) Die Lebenshaltungskosten sowie die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen sind nicht abziehbar (vgl. § 34 Abs. 1 lit. a und d StG).

d) Die Abgrenzung der wertvermehrenden Aufwendungen zu den Unterhaltskosten ist oft schwierig. Zudem kann häufig eine einzelne Auslage nicht als Ganzes entweder den werterhaltenden oder den wertvermehrenden Aufwendungen zugeteilt werden, da sie Elemente beider Kategorien umfasst. Wird also die Instandhaltung mit einer Neueinrichtung verbunden, indem zugleich eine wesentliche Verbesserung oder Erweiterung vorgenommen wird, muss anhand der detaillierten Baubeschreibung, gegebenenfalls aufgrund einer Schätzung, ausgeschieden werden, welcher Teil der gesamten Kosten als Unterhalts- und welcher als Neuanlagekosten zu betrachten ist (vgl. Grüninger/Studer, Kommentar zum [alten] Basler Steuergesetz, 2. Auflage, Basel 1970, S. 265).

4. a) Bei der vorliegenden umfassenden Sanierung der Liegenschaft handelt es sich möglicherweise um eine solche, welche einem Neubau gleichkommen könnte. Die Dumont-Praxis, welche die Abzugsfähigkeit von anschaffungsnahem Unterhalt untersagt, wurde vom Gesetzgeber auf die Steuerperiode 2010 hin zwar abgeschafft. Eine jüngere Rechtsprechung geht jedoch bei Neubauten (sowohl totalen Neubauten wie auch bei Umbauten) oder Totalsanierungen dennoch von Anlagekosten aus, da solche Aufwendungen keinen Gewinnungskostencharakter aufweisen und demnach aus steuersystematischen Gründen nicht als Unterhaltskosten zu qualifizieren sind (vgl. zum Ganzen Zwahlen/Lissi in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 32. N 15a mit weiteren Hinweisen auf die neuere Rechtsprechung). Vor diesem Hintergrund wären möglicherweise vorliegend die gesamten Umbaukosten als Anlagekosten zu qualifizieren gewesen. Angesichts der Tatsache, dass die Steuerverwaltung den Abzug von Liegenschaftsunterhaltskosten nie im Grundsatz sondern nur in deren Umfange in Frage gestellt hat, ist sie darauf zu behaften und es ist deshalb auf Ausführungen, ob es sich vorliegend gänzlich um Anlagekosten handelt, zu verzichten. In der Folge ist konsequenterweise der Umfang der abziehbaren Liegenschaftsunterhaltskosten zu beurteilen.

b) Nach dem Erwerb im Jahre 2011 liessen die Rekurrenten die Liegenschaft B in Riehen in der Steuerperiode 2012 für gesamthaft CHF 1‘007‘422.00 sanieren. Gegenüber dem Veranlagungs- und Einspracheverfahren haben die Rekurrenten im Rekursverfahren die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltsabzüge reduziert und beantragen noch den Abzug von Unterhaltskosten in der Höhe von

CHF 697‘328.00. Sie begehren somit, rund 69% der Gesamtkosten als abziehbaren Unterhalt zu gewähren, wohingegen die Steuerverwaltung im Einspracheverfahren einen Betrag von CHF 574‘400.00 zuliess, was einer Quote von rund 57% entspricht.

c) aa) Die Rekurrenten rügen, dass die Steuerverwaltung die geltend gemachten Positionen nicht ausreichend detailliert gewürdigt habe. Stattdessen habe sie anhand von pauschalen Quoten die Kosten in abziehbare werterhaltende und nicht abziehbare wertvermehrende unterteilt. Damit habe die Steuerverwaltung zu Unrecht eine Ermessenstaxation vorgenommen. Die Rekurrenten hätten sämtliche Unterlagen eingereicht. Weitere seien von der Steuerverwaltung nicht eingefordert worden. Bei jenen Punkten, bei dem eine Unsicherheit bestanden habe, hätten die Rekurrenten den geltend gemachten Unterhalt reduziert. Für eine weitere Reduktion der Kosten im Rahmen einer Schätzung würde somit kein Raum bestehen.

bb) Wie die Steuerverwaltung zu Recht festhält, ist bei Positionen, die einen werterhaltenden und einen wertvermehrenden Anteil beinhalten, der abzugsfähige werterhaltende Anteil zu schätzen. Nicht immer ist es möglich, die einzelnen Positionen ausschliesslich der einen oder anderen Kategorie zuzuweisen. In einem solchen Fall ist eine Schätzung der werterhaltenden Kosten vorzunehmen, wie das Bundesgericht festhält (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_141/2008 vom 15. Februar 2008, E. 2.1). Die ermessensweise Ermittlung der einzelnen Positionen durch die Steuerverwaltung und damit auch eine quotenmässige Festlegung des abziehbaren Unterhalts sind somit – im Grundsatz – nicht zu beanstanden. Anzumerken bleibt in diesem Zusammenhang, dass die Rekurrenten ebenfalls eine quotenmässige Festlegung der einzelnen Unterhaltsarbeiten beantragen und sich somit auch einer Schätzung bedienen.

d) aa) Vorliegend haben die Rekurrenten die Liegenschaft B in Riehen im Jahr 2011 für einen Preis von rund CHF 1,3 Mio. erworben und in der Steuerperiode 2012 vollständig saniert. Den Angaben der Rekurrenten zufolge wurde die Liegenschaft im Jahre 1928 erbaut und bis ins Jahr 2012 nur minimal erneuert, bzw. saniert. Die gesamten Kosten für die Sanierung im Jahre 2012 beliefen sich auf CHF 1‘007‘422.00.

bb) Bei einer Sanierung bzw. Renovation einer Liegenschaft geht es regelmässig um die Erneuerung oder den Ersatz der bestehenden Substanz oder der Anlagen. Findet jedoch nach längerer Zeit ohne Unterhaltsarbeiten eine umfassende Sanierung statt, so können bauliche Massnahen, die aufgrund der Bedürfnisse an zeit-

gemässe Wohnverhältnisse erforderlich waren, insbesondere bei älteren Liegenschaften zu einer Erhöhung des Nutzungswertes führen. Solche Kosten sind als Anlagekosten zu qualifizieren (vgl. Zwahlen/Lissi a.a.O., Art. 32. N 13 und 15). Die Liegenschaft B in Riehen wurde - wie erwähnt - im Jahre 1928 erbaut. Es liegt auf der Hand, dass sich die Ansprüche der Bewohner bspw. an den Raumbedarf oder die Raumgrössen in der Zwischenzeit verändert haben. Gleiches gilt bezüglich der Anlagen und der elektrischen Installationen. Mit der vorliegenden Erneuerung der Elektroinstallationen und den ausgeführten Baumeisterarbeiten, wurde eine alte über längere Zeit nicht unterhaltene Liegenschaft, an die heutigen Bedürfnisse angepasst. Damit geht zweifelsohne auch eine namhafte Erhöhung des Nutzungswertes einher. Es ist deshalb angebracht, dass die Steuerverwaltung einen angemessenen Anteil an den gesamten Sanierungskosten als wertvermehrende Anlagekosten qualifiziert. Im Grundsatz wird dies denn auch von den Rekurrenten nicht bestritten.

cc) Die Steuerverwaltung hat insgesamt eine Quote von 57% bzw. einen Betrag von CHF 574‘400.00 als werterhaltende Kosten zum Abzug zugelassen. Dies erscheint angesichts der Tatsache, dass die Liegenschaft offenbar seit Jahrzehnten nicht wesentlich unterhalten wurde und somit eine umfassende Totalsanierung erforderlich war als angemessen, wenn nicht gar als grosszügig. Die Rekurrenten beantragen ihrerseits die Abzugsfähigkeit einer Quote von 69%, entsprechend einem Betrag von CHF 697‘328.00. Beide Parteien setzen auf eine quotenmässige Aufteilung und bedienen sich für die Aufteilung der Sanierungskosten einer Schätzung. Eine solche ist – wie aufgezeigt – gemäss Lehre und Rechtsprechung zulässig (vgl. o. E. 4. c) bb)). Sie ist für den hier zu beurteilenden Sachverhalt einer umfassenden Sanierung mit zahlreichen ausgeführten Arbeiten zweifelsohne angebracht.

dd) Die einzelnen Positionen beinhalten einen beträchtlichen Ermessenspielraum, der jedoch von beiden Parteien in ihren Rechtsschriften, unterschiedlich beurteilt wird. Eine gewisse Pauschalisierung ist in Fällen wie dem vorliegenden zulässig; sie wird von der Steuerverwaltung denn auch in konstanter Praxis zur Anwendung gebracht.

ee) Die Beurteilung von Liegenschaftsunterhaltskosten geschieht anhand eines Merkblattes, welches für die einzelnen Sanierungsarbeiten Quoten angibt (vgl. Merkblatt betreffend den Abzug von Liegenschaftskosten, Ausgabe vom 31. Dezember 2016, publiziert unter: www.steuerverwaltung.bs.ch). Auch für die vorliegende Sanierung der Liegenschaft B in Riehen ist es angezeigt, mit Quoten zu arbeiten. Der von der Steuerverwaltung zum Abzug zugelassene Anteil von 57% an

den gesamten Umbaukosten ist angesichts der ganzheitlichen Sanierung und Modernisierung der Liegenschaft sicher nicht zu tief bemessen, erscheint stattdessen eher als grosszügig. Die Kommission vermag darin keine Überschreitung des Veranlagungsermessens der Vorinstanz zu erkennen. Auch den Rekurrenten gelingt es nicht, eine fehlerhafte Ausübung des Ermessens durch die Steuerverwaltung aufzeigen. Der Rekurs erweist sich deshalb als unbegründet und ist somit abzuweisen.

5. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist den Rekurrenten 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 2‘000.00 festgelegt.

Beschluss

://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Rekurrenten tragen eine Spruchgebühr von CHF 2‘000.00.

3. Der Entscheid wird der Vertreterin der Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.