STRK.2016.144

# Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

## Entscheid vom 22. Juni 2017

| | |
|---|---|
| Mitwirkende | Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), Dr. Stefan Grieder, lic. iur. Thomas Jaussi, Jacqueline Landmann, Dr. Peter Rickli, lic. iur. Debora von Orelli und Gerichtsschreiber lic. iur. Marc Jordan |
| Parteien | **AX und BX**<br>c/o AX<br>[…]<br><br>gegen<br><br>**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt**<br>Fischmarkt 10, 4001 Basel |
| Gegenstand | Kantonale Steuern pro 2012<br>(B, sel.)<br><br>(Liegenschaftsunterhalt, § 31 Abs. 2 StG; Begrenzung der Liegenschaftskostenpauschale, § 37 StV) |

## Sachverhalt

A. Die am 7. August 2016 verstorbene Mutter (B (sel.)) der Rekurrenten, AX und BX, deklarierte in der Steuerperiode 2012 für die Liegenschaft C in Basel eine Liegenschaftskostenpauschale in der Höhe von CHF 58‘692.00. Mit Veranlagungsverfügung vom 21. Juni 2016 kürzte die Steuerverwaltung den Liegenschaftsunterhalt auf die effektiven Kosten in der Höhe von CHF 57‘670.00.

B. Eine am 2. August 2016 gegen diese Verfügung erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 26. September 2016 in diesem Punkt ab. Sie führte diesbezüglich an, dass bei vermieteten und überwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften kein Pauschalabzug vorgenommen werden könne.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 10. Oktober 2016. Die Rekurrenten beantragen, die deklarierten pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten der Liegenschaft C in Basel zum Abzug zuzulassen. Eventualiter sei ihnen die Möglichkeit einzuräumen, die entsprechenden Beweisdokumente beizubringen. Die Steuerverwaltung beantragt in der Vernehmlassung vom 16. November 2016 die Abweisung des Rekurses. Auf die einzelnen Vorbringen wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

## 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 treten gemäss § 12 Abs. 1 StG als Erben der verstorbenen steuerpflichtigen Person in das Verfahren ein. Bei dieser Verfahrensnachfolge findet ein Parteiwechsel statt, bei welchem die Rechte und Pflichten der verstorbenen steuerpflichtigen Person auf die eintretende Partei bzw. die eintretenden Parteien übergehen (vgl. Hunziker/Mayer-Knobel in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 12 N 9 ff.). Auf-

grund der erlangten Parteistellung sind die Rekurrenten durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 26. September 2016 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 10. Oktober 2016 (Datum der Postaufgabe) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrenten beantragen sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 26. September 2016 in Bezug auf die Liegenschaftsunterhaltskosten aufzuheben und die deklarierten pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten der Liegenschaft C in Basel zum Abzug zuzulassen. Eventualiter sei ihnen die Möglichkeit einzuräumen, die entsprechenden Beweisdokumente beizubringen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Umstritten ist demgegenüber, ob die Steuerverwaltung den Rekurrenten zu Recht für die Liegenschaft C in Basel die pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von CHF 58‘692.00 verweigert hat und stattdessen nur effektive Kosten in der Höhe von CHF 57‘670.00 zum Abzug zuliess. Hinsichtlich des Eventualantrages gilt es zu beurteilen, ob eine Rückweisung an die Steuerverwaltung angezeigt ist, damit die Rekurrenten zur Frage der Liegenschaftsunterhaltskosten allfällige Beweismittel bei der Vorinstanz einreichen können.

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) Für die Liegenschaften des Privatvermögens kann die steuerpflichtige Person anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien sowie der den Unterhaltskosten gleichgestellten Aufwendungen gemäss § 37 StV einen Pauschalabzug geltend machen. Dieser beträgt 10 Prozent vom Mietertrag (ohne Nebenkosten) bzw. Eigenmietwert, wenn das Gebäude zu Beginn der Steuerperiode jünger als zehn Jahre alt ist (§ 37 Abs. 1 lit. a StV) und beträgt 20 Prozent vom Mietertrag (ohne Nebenkosten) bzw.

Eigenmietwert, wenn das Gebäude zu diesem Zeitpunkt älter als zehn Jahre alt ist (§ 37 Abs. 1 lit. b StV). Gemäss § 37 Abs. 2 StV kann die steuerpflichtige Person für jede Steuerperiode zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und dem Pauschalabzug entscheiden (Wechselpauschale).

4. a) Die Steuerverwaltung verweigert praxisgemäss einen pauschalen Unterhaltskostenabzug bei vermieteten und überwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften im Privatvermögen. Sie führt an, dass damit der gesetzlich normierte Grundsatz der Besteuerung des Reineinkommens verletzt werde. Die gewerblichen Mieter der Liegenschaften würden grösstenteils selber für Unterhaltskosten an der Liegenschaft aufkommen und entsprechend würden sich deren Mietkosten reduzieren. Abzugsfähig seien somit nur vom Vermieter bzw. Eigentümer der Liegenschaft nachweislich selbst getragene Unterhaltskosten. Ein Pauschalabzug würde zu einem offensichtlich falschen Ergebnis führen und stelle eine Verletzung des erwähnten Besteuerungsgrundsatzes dar. Bei mehrheitlich an Gewerbetreibende vermietete Liegenschaften würden Erträge aus unbeweglichem Vermögen erzielt, die den Pauschalabzug nicht mehr rechtfertigen würden. Die Regelung zur direkten Bundessteuer sehe deshalb in Art. 4 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992 (Liegenschaftskostenverordnung) richtigerweise vor, dass der Pauschalabzug für Liegenschaften, die von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden, nicht zur Anwendung kommen könne. Dies habe auch das Bundesgericht für die Staats- und Gemeindesteuern pro 2004 des Kantons Zürich (Urteil des Bundesgerichts vom 16. Februar 2010, 2C_482/2009, E. 3) und für die kantonalen und kommunalen Steuern pro 2006 des Kantons Wallis (Urteil des Bundesgerichts vom 19. April 2013, 2C_996/2012, E. 7 f.) festgestellt. Zudem belasse auch das Steuerharmonisierungsrecht den Kantonen in diesem Punkt keinen Gestaltungsraum. Die Gesetzesbestimmungen des kantonalen Rechts (§ 31 Abs. 2 StG) und diejenigen des Bundesrechts (Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG)) seien identisch. Aufgrund der angestrebten vertikalen Steuerharmonisierung stehe deshalb bei den kantonalen Steuern der Pauschalabzug für Liegenschaften des Privatvermögens, welche von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden, nicht zur Verfügung.

b) Da in der fraglichen Liegenschaft C mehrheitlich Geschäfte eingemietet seien und somit die Mieteinnahmen überwiegend aus einer gewerblichen Nutzung stammten, sei praxisgemäss der Pauschalabzug zu verweigern und stattdessen seien nur effektive Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen.

5. a) Die Steuerverwaltung stützt die Verweigerung des Pauschalabzuges zu Unrecht auf die Bestimmungen des Bundesrechts und die angeführten Bundesgerichtsentscheide. Auch ihr Hinweis auf die vertikale Steuerharmonisierung vermag nicht zu überzeugen.

b) aa) Artikel 4 der Liegenschaftsverordnung sieht für die direkte Bundessteuer ausdrücklich vor, dass ein Pauschalabzug für Liegenschaften, die von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden, nicht in Betracht kommt. Der Bund hat diese Einschränkung ausdrücklich geregelt. Das baselstädtische Regelwerk hingegen sieht beim pauschalen Abzug der Liegenschaftskosten keine derartige Einschränkung vor. Paragraph 37 StV hält zwar fest, dass für Liegenschaften des Privatvermögens ein pauschaler Abzug, abhängig vom Gebäudealter, zulässig ist und dass für jede Steuerperiode entschieden werden kann, ob die tatsächlichen Kosten oder der Pauschalabzug geltend gemacht wird (vgl. oben E. 3 c)). Weitere Bestimmungen zum Pauschalabzug sind in der baselstädtischen Steuerverordnung jedoch nicht zu finden. Demnach fehlt es für die kantonalen Steuern an einer Bestimmung, welche eine Begrenzung der Liegenschaftskostenpauschale vorsieht.

bb) In den angeführten Bundesgerichtsentscheiden (vgl. oben E. 4. a)) wird die Einschränkung der Liegenschaftskostenpauschale entweder gestützt auf Bundesrecht (vgl. oben E. 5. b) aa)) oder gestützt auf das Recht anderer Kantone behandelt. Die steuerrechtlichen Regelungen in den Kantonen Zürich und Wallis sehen eine Begrenzung, analog der bundesrechtlichen Regelung, explizit vor. Wie aufgezeigt, kennt der Kanton Basel-Stadt keine solche Regelung. Die – unter anderslautendem Recht ergangenen - Bundesgerichtsentscheide sind somit nicht geeignet, eine Begrenzung der Liegenschaftskostenpauschale bei den kantonalen Steuern zu begründen.

cc) Die Steuerverwaltung führt weiter an, dass aufgrund der vorgegebenen vertikalen Steuerharmonisierung kein Gestaltungsspielraum bestehe und auch auf kantonaler Ebene eine Einschränkung der Liegenschaftskostenpauschale unumgänglich sei. Diese Auffassung ist nicht zutreffend. Artikel 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) hält fest, dass bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten abgezogen werden können. Eine weitere Einschränkung, gestützt auf den Verwendungszweck, ist nicht ersichtlich und vorgesehen. Das Steuerharmonisierungsrecht steht demnach einem bedingungslos möglichen Pauschalabzug nicht entgegen. Dies hat auch das Bundesgericht in dem von der Steuerverwaltung angeführten Entscheid vom 16. Februar 2010, 2C_482/2009 erkannt. Darin hält es fest,

dass der Kanton Zürich befugt gewesen wäre, eine von der Bundesregelung abweichende Lösung vorzusehen. Der Kanton Zürich habe sich jedoch für die kantonalen Steuern bewusst dagegen entschieden (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 16. Februar 2010, 2C_482/2009, E. 3.1. iF). Die Ausführungen des Bundesgerichts zum Kanton Zürich können ebenso auf andere Kantone bezogen werden und zeigen, dass bezüglich der Begrenzung der Liegenschaftskostenpauschale, entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung, ein Gestaltungsraum besteht. Vor diesem Hintergrund kann bei der vom Kanton Basel-Stadt getroffenen Lösung keine Regelungslücke erblickt werden, welche von der Verwaltung mittels einer Praxis zu schliessen wäre. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der baselstädtische Verordnungsgeber die Regelung bewusst in der beschriebenen Art und Weise aufgestellt hat. Die Steuerverwaltung darf demnach keine Einschränkung des Pauschalabzuges bei Liegenschaften im Privatvermögen vornehmen.

6. Mit diesem Ausgang des Verfahrens ist die eventualiter beantragte Rückweisung an die Steuerverwaltung zur Einreichung von Beweismitteln zu den Liegenschaftsunterhaltskosten obsolet geworden. Somit erübrigt sich die Behandlung des Eventualstandpunktes.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es für die von der Steuerverwaltung vorgenommene Begrenzung der Liegenschaftskostenpauschale keine Grundlage gibt. Die Liegenschaftskostenpausche im Umfang von CHF 58‘692.00 ist demnach vollumfänglich zum Abzug zuzulassen. Der Rekurs erweist sich als begründet und ist somit gutzuheissen.

8. a) Nach dem Ausgang des Verfahrens wäre der Steuerverwaltung Basel-Stadt als unterliegender Partei gemäss § 170 Abs. 1 StG eine Spruchgebühr aufzuerlegen. In Anwendung von § 135 Abs. 1 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 in Verbindung mit dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 wird hiervon aber abgesehen.

b) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird den Rekurrenten eine angemessene Parteientschädigung von CHF 1‘000.00 (zuzügl. 8% Mehrwertsteuer im Umfang von CHF 80.00) zugesprochen.

## Beschluss

://: 1. In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 26. September 2016 aufgehoben und für die Liegenschaft C, Basel werden pauschale Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von CHF 58‘692.00 zum Abzug zugelassen.

2. Auf die Erhebung einer Spruchgebühr wird verzichtet.

3. Den Rekurrenten wird eine angemessene Parteientschädigung in der Höhe von CHF 1‘000.00 (zuzügl. 8% Mehrwertsteuer im Umfang von CHF 80.00) zugesprochen.

4. Der Entscheid wird den Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.