

Entscheide

Liegenschaftskosten

Aufwendungen bei Erstrenovation (Dumont-Praxis)

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 11. Juni 2002

Umbau einer neuerworbenen Liegenschaft. Aufteilung der Renovationskosten in wertvermehrende und werterhaltende Aufwendungen.

I. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 12. Februar 1998 erwarben die Ehegatten X. eine im Jahre 1978 erstellte Eigentumswohnung sowie zwei Autoeinstellplätze in der Liegenschaft R.-Str. 15 in Basel zum Kaufpreis von insgesamt Fr. 980'000.–. Antritt und Grundbucheintrag wurden auf den 16. Februar 1998 vereinbart und sofort vollzogen. Die Ehegatten X. wohnten damals in einem eigenen Einfamilienhaus in Riehen. In der Zeit von Juli 1998 bis Februar 1999 liessen sie in der erworbenen Wohnung verschiedene Renovationsarbeiten ausführen. Im April 2000 bezogen die Ehegatten X. die Wohnung.

In ihrer Steuererklärung pro 1998 machten die Ehegatten X. für ihre Wohnung und Einstellplätze in der Liegenschaft R.-Str. 15 Unterhaltskosten von Fr. 9'884.– geltend. In diesem Betrag enthalten waren Fr. 7'040.–, entsprechend 2% des Steuerwerts, sowie Unterhaltskosten von Fr. 2'844.–. Die Steuerverwaltung liess nur den Abzug von Fr. 2'844.– zu. Mit ihrer Einsprache gegen die Steuerveranlagung verlangten die Steuerpflichtigen den Abzug weiterer Unterhaltskosten in Höhe von Fr. 80'509.75, insgesamt somit Fr. 83'353.75. Im Einspracheentscheid vom 4. April 2000 liess die Steuerverwaltung einen Unterhaltskostenabzug von pauschal 2% des Steuerwerts (Fr. 7'040.–) sowie Unterhaltskosten von Fr. 1'896.– für Reparatur, Versicherung und Verwaltung sowie Gartenunterhalt in Höhe von Fr. 500.– zu und hiess die Einsprache diesbezüglich teilweise gut. Allerdings gelangte die Steuerverwaltung im Sinne einer reformatio in peius neu zur Annahme und Besteuerung eines Eigenmietwerts der Wohnung R.-Str. 15.

Den hiergegen erhobenen Rekurs der Ehegatten X. hiess die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 27. September 2001 insofern teilweise gut, als sie den Eigenmietwert der Stockwerkeigentumswohnung pro 1998 aufhob und mit Fr. 0.– einsetzte. Ferner bewilligte sie einen Abzug von Fr. 947.90 für Fonds-Einlagen. Die

von den Rekurrenten geltend gemachten Renovationskosten von Fr. 80'509.75 pro 1998 liess die Steuerrekurskommission hingegen wiederum nur im Umfang von 2% des Steuerwertes zum Abzug zu.

Gegen diesen Entscheid der Steuerrekurskommission haben die Ehegatten X. rechtzeitig Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben mit dem Antrag, es sei die Veranlagungsverfügung der kantonalen Steuerverwaltung vom 16. Dezember 1999 teilweise aufzuheben und es seien die vollen Unterhaltskosten in Höhe von Fr. 83'353.75 zum Abzug zuzulassen. Eventualiter beantragen sie die Bejahung der Abzugsfähigkeit eines Betrages von Fr. 70'261.– als werterhaltenden Renovationsaufwand. Das Finanzdepartement beantragt die Abweisung des Rekurses. Die Rekurrenten halten in ihrer Replik an ihren Anträgen fest. Auf die Einzelheiten der Ausführungen wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der vorliegende Entscheid des Verwaltungsgerichts ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

II. Entscheidungsgründe

2. Die Rekurrenten haben im Jahr 1998 an der von ihnen im gleichen Jahr erworbenen Eigentumswohnung Renovationen im Betrag von Fr. 80'509.75 vornehmen lassen. Nachdem die Steuerrekurskommission im angefochtenen Entscheid von der Besteuerung eines Eigenmietwerts abgesehen hat, ist im vorliegenden Verfahren nur noch streitig, ob die Rekurrenten berechtigt sind, diese Kosten bei der Einkommenssteuer pro 1998 vom Roheinkommen in Abzug zu bringen.

3. a) Massgeblich sind im vorliegenden Fall das baselstädtische Steuergesetz (StG) und die dazu gehörende Verordnung (StV) in der im Jahr 1998 geltenden Fassung. Gemäss § 43 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes werden vom gesamten Roheinkommen die Kosten für den Unterhalt des unbeweglichen Vermögens abgezogen. Nicht zum Abzug zugelassen werden gemäss § 43 Abs. 2 lit. a StG unter anderem die Aufwendungen für die Anschaffung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen. Eine Bestimmung betreffend abziehbare Kosten findet sich ferner in § 16 StV in der per 1. Januar 1996 in Kraft getretenen Fassung. Diese Fassung hatte bis zum Inkrafttreten der neuen Steuerverordnung aus dem Jahr 2000 Geltung und ist somit auf den vorliegenden Fall anzuwenden. Nach Abs. 5 dieser Bestimmung sind unter anderem nicht abziehbar die Aufwendungen für die Anschaffung oder Wertvermehrung einer Liegenschaft. Gemäss lit. a sind insbesondere «die Kosten, die ein Steuerpflichtiger zur Instandstellung einer neu erworbenen Liegenschaft kurz nach Anschaffung, in der Regel während der ersten fünf Jahre, aufwenden muss (anschaffungsnahe Aufwand)» nicht abziehbar.

b) Wie die Steuerrekurskommission in ihrem angefochtenen Entscheid dargelegt hat, entspricht die Bestimmung von § 16 Abs. 5 lit. a StV der in BGE 99 Ib 362 ff. (= Pra 63, 1974, Nr. 65) geänderten Praxis des Bundesgerichts zur Unterscheidung

zwischen den vom Roheinkommen abziehbaren Gebäudeunterhaltskosten und den nicht abzugsfähigen Aufwendungen für Anschaffung oder Verbesserung von Vermögensgegenständen. Danach sollten die Kosten von Arbeiten, die unmittelbar nach dem Kauf der Liegenschaft vorgenommen worden sind, im allgemeinen nicht abgezogen werden können. Das Bundesgericht erwog, dass eine Liegenschaft, im Zeitpunkt, da sie in das Vermögen des Steuerpflichtigen eintrete, einen bestimmten inneren Wert habe, der insbesondere vom Stand ihres Unterhalts abhängt. Einzig die zur Erhaltung oder Wiederherstellung dieses Standes erforderlichen Aufwendungen könnten gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. e des damals noch in Kraft stehenden Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) vom Roheinkommen abgezogen werden. Auslagen, durch die der innere Wert der Liegenschaft über den Umfang, den er am Tag des Kaufs hatte, hinaus erhöht werde, seien hingegen als Aufwendungen für die Anschaffung oder Verbesserung von Vermögensgegenständen im Sinne von Art. 23 BdBSt zu behandeln, auch wenn es sich technisch um Unterhaltsarbeiten handle. Deshalb könnten Kosten von Unterhaltsarbeiten, die unmittelbar nach dem Grundstückserwerb vorgenommen werden, grundsätzlich nicht vom Einkommen abgezogen werden. Grund für diese Praxis bildete die Überlegung, dass ein Eigentümer, der eine Liegenschaft kauft, um sie zu renovieren, nicht besser gestellt sein soll als derjenige, der eine bereits renovierte Liegenschaft kauft (vgl. BGE 123 II 223; Pra 88, 1999, S. 973).

c) Diese so genannte Dumont-Praxis hat das Bundesgericht aufgrund daran geübter Kritik in BGE 123 II 218 ff. einer Überprüfung unterzogen und sie in dem Sinn präzisiert, dass die Kosten für den Unterhalt neuerworbener, nicht vernachlässigter Liegenschaften dann vom rohen Einkommen abgezogen werden können, wenn es um den periodischen Unterhalt (und nicht um das Nachholen unterbliebenen Unterhaltes) geht. Das Bundesgericht erwog, dass bei Liegenschaften, die vom bisherigen Eigentümer normal instand gehalten worden sind und bei denen folglich nicht von einer Entwertung wegen fehlenden Unterhalts gesprochen werden kann, die Renovationsarbeiten nur bezwecken, die Liegenschaft in ihrem bisherigen baulichen und nutzungsmässigen Zustand zu erhalten. Es handle sich um Arbeiten, die den Wert des Grundstückes nicht oder höchstens kurzfristig über denjenigen im Zeitpunkt des Erwerbs erhöhen. Hinsichtlich selbstgenutzter Liegenschaften erachtete das Bundesgericht ein Abweichen von seiner früheren strengen Praxis und die Zulassung der Kosten des Unterhalts neuerworbener, nicht vernachlässigter Liegenschaften zum Abzug für gerechtfertigt, sofern nur die normalen Unterhaltsarbeiten ausgeführt werden (BGE 123 II 222/3). Diese präzisierte Praxis hat das Bundesgericht in einem Entscheid vom 27. August 1999 bestätigt und festgehalten, dass Liegenschaftsunterhaltskosten, die nach Art. 32 Abs. 2 DBG zum Abzug zugelassen sind, lediglich solche Arbeiten betreffen, die werterhaltenden Charakter haben. Soweit sie hingegen zu einer Wertvermehrung führen, seien sie als Anlagekosten, die lediglich eine Vermögensumschichtung darstellen, nach Art. 34 lit. d DBG nicht abzugsfähig.

4. a) Der Regierungsrat hat dieser präzisierten Praxis des Bundesgerichts in der neuen StV vom 14. November 2000 insofern Rechnung getragen, als er in § 35 lit. a als nicht abziehbare Liegenschaftskosten die Kosten bezeichnet hat, «die eine steuer-

pflichtige Person zur Instandstellung einer neuerworbenen, in vernachlässigtem Zustand übernommenen Liegenschaft in den ersten fünf Jahren aufwenden muss (anschaffungsnaher Aufwand)». Diese erst auf den 1. Januar 2001 in Kraft getretene Bestimmung ist im vorliegenden Fall, bei dem es um die Steuern pro 1998 geht, nicht anwendbar. Massgebend ist, wie bereits ausgeführt, § 16 Abs. 5 lit. a StV in der seit 1. Januar 1996 geltenden Fassung, welche die Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten nicht davon abhängig machte, ob es sich um eine vernachlässigte oder eine nicht vernachlässigte Liegenschaft handelte. Diese Frage wäre im vorliegenden Entscheid im Übrigen auch nicht streitig, nachdem im angefochtenen Entscheid nicht davon ausgegangen wird, dass die Liegenschaft beim Erwerb vernachlässigt gewesen ist.

b) Hinsichtlich der Anwendbarkeit der neuen bundesgerichtlichen Praxis auf den vorliegenden Fall weisen die Rekurrenten darauf hin, dass die Steuerrekurskommission in einem Entscheid vom 25. November 1999 Art. 16 Abs. 5 lit. a StV im Lichte der vom Bundesgericht in BGE 123 II 218 ff. präzisierten Rechtsprechung ausgelegt und rein werterhaltende Renovationskosten, wie das Reinigen und Streichen der Wände, zum Abzug zugelassen hat. Das Finanzdepartement hat dies in seiner Rekursbeantwortung bestätigt und nur geltend gemacht, im vorliegenden Fall würden die von den Rekurrenten vorgenommenen Arbeiten in quantitativer und qualitativer Hinsicht weit über den Umfang der in jenem Fall umstrittenen Arbeiten hinausgehen. Grundsätzlich ist es daher angezeigt, auch im vorliegenden Fall die sog. modifizierte bzw. präzisierte Dumont-Praxis zur Anwendung zu bringen. Diese verlangt eine Prüfung, ob es sich bei den Renovationsarbeiten, für welche die Rekurrenten den Abzug vom Roheinkommen verlangen, um werterhaltende oder wertvermehrnde Arbeiten handelt. Den Ausführungen im angefochtenen Entscheid, wonach bereits angesichts des erheblichen Renovationsaufwands von insgesamt über Fr. 170'000.– nicht nach wertvermehrnden und werterhaltenden Auslagen zu unterscheiden sei, kann somit nicht gefolgt werden.

5. a) Die Rekurrenten haben bereits in ihrer Rekursbegründung an die Steuerrekurskommission die von ihnen vorgenommenen Renovationsarbeiten wie folgt aufgelistet und entsprechende Belege eingereicht:

Tapeten	Fr. 106.50
Rollläden	Fr. 7'157.35
Namensschilder	Fr. 27.–
Wand- und Bodenbeläge in Bad und Küche	Fr. 15'883.–
Küche	Fr. 47'262.50
Schreinerarbeiten	Fr. 8'841.–
Gartenarbeit	Fr. 1'232.40
Total	Fr. 80'509.75

b) Die von den Rekurrenten erworbene Wohnung war zum Zeitpunkt des Erwerbs durch die Rekurrenten rund 20 Jahre alt. Ob in diesen 20 Jahren vom früheren Eigentümer Unterhaltsarbeiten vorgenommen worden sind, ist aus den Akten nicht er-

sichtlich. Im Mietrecht wird für die durchschnittliche Lebensdauer von Wohnungseinrichtungen auf Tabellen abgestellt. Arbeiten, welche nach Ablauf der Dauer vorgenommen werden, die gemäss diesen Tabellen für einzelne Einrichtungen gelten, können kaum mehr als wertvermehrend angesehen werden. Tapeten im Betrag von Fr. 106.50 und Namensschilder für Fr. 27.– sind unter diesen Vorgaben klarerweise nicht wertvermehrend, während die Elektrifizierung der Rollläden als Wertvermehrung anzusehen ist. Angesichts einer Lebensdauer von 25–40 Jahren für Kunststein oder Keramikplatten und einer solchen von 10–20 Jahren für Kunststoffbodenbeläge können auch die Plattenarbeiten in Küche und Bad nicht als wertvermehrend betrachtet werden, weshalb diese Positionen zum Abzug zuzulassen sind.

c) Hinsichtlich der Küche haben die Rekurrenten nur eine Rechnung der Firma F. Partner über netto Fr. 47'262.50 vorgelegt, aus welcher nicht ersichtlich ist, was genau gemacht worden ist. Die Rechnung lautet auf «1 Kücheneinrichtung gemäss unserer Auftragsbestätigung vom 08. 09. 98», welche nicht eingereicht worden ist. Es ist daher davon auszugehen, dass die Rekurrenten eine komplett neue Küche haben einrichten lassen. Wenn auch eine Küche in zeitlichen Abständen zu renovieren ist, so bedeutet eine total neue Küche für eine Wohnung doch eine Wertsteigerung. So wird bei der Miete der Einbau einer neuen Küche regelmässig zum Anlass einer Mietzinserhöhung genommen, was mit einer Wertsteigerung des Mietobjekts begründet wird. Diese Position ist daher nicht zum Abzug zuzulassen.

d) Betreffend die Schreinerarbeiten liegt eine Rechnung der Firma H. AG über Fr. 8'841.– vor, welche die Erneuerung einer Schiebetür, Ersatz von abgeschlagenen Marmor- durch Eichensimsen, das Gängigmachen aller Fenster sowie weitere kleinere Positionen enthält. Die Rekurrenten haben in ihrer Aufstellung selbst den Betrag von Fr. 2'200.– für eine Abdeckung für Schienenbretter als wertvermehrend ausgeschieden. Dabei sind sie zu behaften, wenn auch nicht klar nachzuvollziehen ist, was darunter zu verstehen ist. Im Übrigen aber ist nicht zu ersehen, dass diese Schreinerarbeiten wertvermehrenden Charakter haben sollen, weshalb auch diese Aufwendungen abgezogen werden können.

e) Schliesslich machen die Rekurrenten Fr. 1'232.40 für Gartenarbeit «betreffend Instandstellung verwehrloser Aussentröge» geltend. Angesichts dessen, dass die Rekurrenten damit diese Arbeiten selbst mit einem verwehrlosen Zustand begründen, könnte man sich fragen, ob damit nicht die Abzugsfähigkeit von vornherein entfällt. Es ist jedoch aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass das Erneuern der Bepflanzung in Pflanzentrögen zum normalen Unterhalt einer Wohnung gehört und unter dem Gesichtspunkt einer Wertvermehrung nicht relevant sein kann, weshalb auch diese Position abzugsfähig ist.

6. Zusammenfassend ist es somit gerechtfertigt, Renovationsarbeiten im Umfang von Fr. 23'889.50 (Tapeten Fr. 106.50, Namensschilder Fr. 27.–, Plattenarbeiten Fr. 15'883.–, Schreinerarbeiten Fr. 6'641.–, Gartenarbeiten Fr. 1'232.40) als der Werterhaltung der Wohnung dienend zu betrachten und zum Abzug zuzulassen. Werden die abzugsfähigen Unterhaltskosten konkret beurteilt und in einem Umfang

zum Abzug zugelassen, der die Pauschale von 2% des Steuerwerts übersteigt, wie dies im vorliegenden Antrag zutrifft, so entfällt die Pauschale. Der im vorliegenden Fall von der Steuerverwaltung bewilligte Pauschalabzug wird damit hinfällig.

Demgemäss wird erkannt:

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 27. September 2001 aufgehoben und die Sache im Sinne der Erwägungen zu neuer Veranlagung der Einkommenssteuer pro 1998 an die Verwaltung zurückgewiesen.