

Liegenschaftskosten

Aufwendungen bei Erstrenovationen (Dumont-Praxis)

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 6. Dezember 1999

Die kantonale Praxis, die Kosten, die bei Instandstellung einer Liegenschaft kurz nach Erwerb entstehen, nicht zum Abzug zuzulassen, entspricht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer und zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot. Die Anwendung der Dumont-Praxis auch für die kantonalen Steuern ist rechtmässig. Sie gilt nicht nur beim entgeltlichen Erwerb einer Liegenschaft, sondern auch bei einer unentgeltlichen Übertragung im Rahmen einer Singularsukzession. Die Erstrenovationskosten dürfen nach kantonalem Recht nicht in Abzug gebracht werden; das gilt nicht nur dann, wenn sich die neu erworbene Liegenschaft in einem verwahrlosten Zustand befindet, sondern auch, wenn ihr Unterhalt nicht vernachlässigt wurde.

I. Sachverhalt

Z. erhielt mit Schenkungsvertrag vom 25. Juni 1993 von ihrer Mutter, S., die Liegenschaft G.-Strasse 90 in Basel zu Alleineigentum übertragen. Gleichzeitig schlossen die Beteiligten einen Erbverzichtsvertrag ab, in welchem Z. unter Bezugnahme auf «diverse soeben erfolgte Zuwendungen» erklärte, im Nachlass ihres erstversterbenden Elternteils auf jeglichen weiteren Erbanspruch zu verzichten. Unmittelbar nach erfolgter Übertragung der Liegenschaft wurde diese von den Ehegatten Z. renoviert. Die Renovationskosten beliefen sich auf total Fr. 460'945.75, wovon Fr. 111'798.– der Liegenschaftsabrechnung 1993 und Fr. 348'658.25 der Liegenschaftsabrechnung 1994 belastet wurden. Die 1993 angefallenen Kosten liess die Steuerverwaltung vollumfänglich unter dem Titel «Energiesparmassnahmen» zum Abzug zu, für das Steuerjahr 1994 jedoch nur noch den Pauschalabzug von 2 % des Steuerwertes der Liegenschaft, was einem Betrag von Fr. 24'074.– entsprach.

Gegen die entsprechende Veranlagung vom 30. Mai 1996 erhoben die Ehegatten Z. Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 25. Oktober 1996 (unter gleichzeitiger Korrektur eines geringfügigen Rechnungsfehlers) abwies. Den hiegegen erhobenen Rekurs mit dem Begehren, für das Steuerjahr 1994 Renovationskosten im Umfang von Fr. 186'147.75 zuzulassen, wies die Steuerrekurskommission ebenfalls ab. Gegen deren Entscheid vom 21. Januar 1999 haben die Ehegatten Z. Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben und beantragen die Aufhebung der Veranlagungsverfügung vom 30. Mai 1996 und des Einspracheentscheides vom 25. Oktober 1996 sowie Neufestsetzung der Steuerfaktoren. Demgegenüber trägt das Finanzdepartement auf Rekursabweisung an. Die Rekurrenten halten in ihrer Replik an den gestellten Anträgen fest. Auf die jeweiligen Begründungen ist in den Erwä-

gungen einzugehen. Der Referent hat auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

II. Entscheidungsgründe

2. a) Gemäss § 43 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes (StG) werden vom gesamten Roheinkommen unter anderem die Kosten für den Unterhalt des unbeweglichen Vermögens abgezogen. Nicht zum Abzug zugelassen sind demgegenüber gemäss § 43 Abs. 2 lit. a StG die Aufwendungen für die Anschaffung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen. Nach langjähriger Basler Praxis gehören zu den abzugsfähigen Kosten nur solche Ausgaben, die dazu dienen, den vom Steuerpflichtigen ursprünglich erworbenen Vermögenswert zu erhalten oder wiederherzustellen. Soweit jedoch durch Instandstellungsarbeiten der ursprüngliche Zustand der Liegenschaft verbessert und ein Mehrwert geschaffen wird, sind die dabei entstehenden Kosten nicht abzugsfähige Anlagekosten im Sinne von § 43 Abs. 2 lit. a StG. Zum Abzug zugelassen sind somit nur jene Aufwendungen, die eine seit dem Erwerb eingetretene Wertverminderung aufheben. Bei der Instandstellung eines renovationsbedürftigen Hauses unmittelbar nach dem Kauf sind in der Regel die gesamten Aufwendungen wertvermehrend, da solche sogenannten Erstrenovationen regelmässig nicht dazu dienen, die kurz zuvor erworbene Liegenschaft in ihrem Wert zu erhalten oder wiederherzustellen, sondern sie zu verbessern, indem schon im Zeitpunkt des Erwerbs vorhandene Schäden und Abnützungen ausgebessert werden. Die entsprechenden Kosten sind daher nicht abzugsfähig, weil die Liegenschaft in derartigen Fällen seit dem Erwerb regelmässig keine Wertminderung infolge Gebrauchs erfahren hat, sondern der Erwerber den Wert damit über den Übernahmewert hinaus erhöht (vgl. dazu Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. A. 1970, S. 264 f.; VGE vom 28. Oktober 1983 i.S. T.M., Erwägung 2).

b) Damit steht die Basler Praxis in Übereinstimmung mit der vom Bundesgericht in BGE 99 Ib 362 begründeten so genannten «Dumont-Praxis» (BGE 99 Ib 362=ASA 42, S. 536; vgl. dazu BGE vom 21. August 1987, publiziert in StE 1988 B 25.6 Nr. 10, Erwägung 2a mit Verweis auf weitere Entscheide, Pra 88 Nr. 187, S. 972 f., sowie Bernhard Zwahlen, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, Diss. Bern 1985, S. 92 ff.), auf welche sie sich denn auch ausdrücklich beruft (vgl. BJM 1985, S. 100 ff. [101], VGE vom 28. Oktober 1983 i.S. T.M., Erwägung 2, ferner Pra 88 Nr. 187, S. 973). Das Bundesgericht hatte den Begriff des Unterhalts im Sinne von Art. 22 Abs. 1 lit. e des Bundesbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) ursprünglich noch rein technisch verstanden und entsprechende Kosten auch dann zum Abzug zugelassen, wenn die Instandstellungsarbeiten kurz nach dem Erwerb eines Gebäudes vorgenommen worden waren und damit dessen Wert im Vergleich zum Wert im Zeitpunkt des Erwerbs erhöhten. Mit BGE 99 Ib 362 vollzog das Bundesgericht eine Praxisänderung und gab das rein technische Verständnis zugunsten einer subjektiv-wirtschaftlichen Be-

trachtungsweise auf. Das Bundesgericht erwog, dass eine Liegenschaft zum Zeitpunkt, in welchem sie in das Vermögen des Steuerpflichtigen eintrete, einen bestimmten inneren Wert aufweise, der insbesondere auch vom Unterhaltszustand abhängt. Einzig die zur Wiederherstellung oder Aufrechterhaltung dieses Zustandes notwendigen Ausgaben könnten daher als Unterhaltskosten vom Roheinkommen abgezogen werden. Demgegenüber seien Kosten von Unterhaltsarbeiten, die unmittelbar nach dem Grundstückserwerb vorgenommen würden, nicht abzugsfähig. Damit werde eine rechtsgleiche Behandlung des Steuerpflichtigen, der eine Liegenschaft nach der Renovation durch den früheren Eigentümer erwerbe, im Vergleich zu jenem gewährleistet, der eine renovationsbedürftige Liegenschaft – zu einem entsprechend niedrigeren Preis – kaufe, um sie anschliessend zu renovieren. Diese Praxis wurde wiederholt bestätigt (BGE 103 Ib 197 [199], 108 Ib 316 [317 f.], ASA 60, S. 347 ff. [350]).

c) Die Rekurrenten berufen sich darauf, das Bundesgericht habe nie entschieden, dass die Kantone verpflichtet seien, die «Dumont-Praxis» ebenfalls zur Anwendung zu bringen. Die Verwaltung habe diese Praxis in ihrem Fall daher zu Unrecht angewandt. Da die kantonrechtliche Praxis sich nach dem Gesagten jedoch ausdrücklich an der Praxis des Bundesgerichts zu Art. 22 Abs. 1 lit. e BdBSt orientiert, ist diese Auffassung unzutreffend.

3. a) Die Rekurrenten machen im Weiteren geltend, im baselstädtischen Steuerrecht fehle eine gesetzliche Grundlage, die «Dumont-Praxis» auch bei unentgeltlich erworbenen Liegenschaften anzuwenden. Die per 1. Januar 1996 in Kraft getretene Bestimmung von § 16 Abs. 5 lit. a der Steuerverordnung (StV) zeige, dass eine Ausdehnung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf Unterhaltskosten für unentgeltlich erworbene Liegenschaften mit § 43 StG nicht vereinbar sei. Der Verordnungsgeber habe mit dieser Bestimmung der Steuerverordnung die schon bis dahin geltende Praxis bei unentgeltlich erworbenen Liegenschaften sanktioniert, sodass ihr Inhalt ohne Rückwirkung auf den vorliegenden Fall anzuwenden sei.

b) Mit Regierungsratsbeschluss vom 21. November 1995 hat § 16 StV mit Wirksamkeit per 1. Januar 1996 eine neue Fassung erhalten. Nach Abs. 5 der genannten Bestimmung sind unter anderem nicht abziehbar die Aufwendungen für die Anschaffung oder Wertvermehrung einer Liegenschaft und gehören zu den nicht abziehbaren Kosten gemäss § 16 Abs. 5 lit. a StV insbesondere «die Kosten, die ein Steuerpflichtiger zur Instandstellung einer neuerworbenen Liegenschaft kurz nach Anschaffung, in der Regel während der ersten fünf Jahre, aufwenden muss (anschaffungsnaher Aufwand)». Die Rekurrenten leiten aus der Formulierung «Anschaffung» ab, dass nur käuflich, nicht aber unentgeltlich erworbene Liegenschaften von der Bestimmung erfasst seien. Ob diese sich eng am Wortlaut orientierende Auslegung den wirklichen Sinn der Vorschrift trifft, erscheint fraglich, zumal diese nicht die Art der Eigentumsübertragung, sondern die Qualität der zum Abzug zu bringenden Kosten in den Vordergrund stellt. Die Frage bedarf aber nicht der endgültigen Klärung. Selbst wenn nämlich die von den Rekurrenten favorisierte Auslegung die richtige wäre, läge damit jedenfalls noch nichts vor für die weitere Be-

hauptung, mit dieser erst seit dem 1. Januar 1996 in Kraft stehenden Bestimmung sei die frühere Praxis der Verwaltung durch den Ordnungsgeber gleichsam kodifiziert worden.

c) Damit bleibt zu prüfen, ob die Verwaltung jedenfalls für die Zeit vor 1996 den unentgeltlichen Erwerb im Rahmen der «Dumont-Praxis» zu Recht dem entgeltlichen gleichgesetzt hat. Das Bundesgericht bringt diese Praxis nämlich dann nicht zur Anwendung, wenn eine Liegenschaft kraft Erbrecht auf einen neuen Eigentümer übergeht. In diesem Fall trete der Erbe durch Universalsukzession in die gesamten Rechte des Erblassers ein und könne aus diesem Grunde die Unterhaltsaufwendungen für die ererbte Liegenschaft insoweit vom Roheinkommen abziehen, als auch der Erblasser zum Abzug berechtigt gewesen wäre (BGE vom 21. August 1987, publiziert in StE 1988 B 25.6 Nr. 10, Erwägung 2b; vgl. dazu auch Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. A. 1985, S. 196; Ernst Känzig, Wehrsteuer, 2. A. 1982, N 159 zu Art. 22 BdBSt; Zwahlen, a.a.O., S. 67). Anders präsentiert sich die Rechtslage dort, wo nicht ein Alleinerbe das Eigentum einer Nachlassliegenschaft erwirbt, sondern diese im Rahmen der Erbteilung einem von mehreren Miterben zu einem bestimmten Anrechnungswert übertragen wird. In diesem Fall, so das Bundesgericht, sei der einkommenssteuerrechtlich relevante objektive Wert der Liegenschaft im Zeitpunkt der Übertragung massgebend. Instandstellungsaufwendungen, die der übernehmende Erbe im Anschluss an die Übernahme der Liegenschaft tätige, hätten daher im Umfang des quotenmässigen Anteils seiner Miterben wertvermehrenden Charakter. Im Umfang dieses Anteils erwerbe er nämlich die Liegenschaft wie ein Singularsukzessor. Lediglich im Umfang seines eigenen Erbanteils trete der übernehmende Erbe in die vermögensrechtliche Stellung des Erblassers ein und sei er zum Abzug der Unterhaltskosten im Anschluss an die Übernahme berechtigt (BGE 107 Ib 22 ff.). Wird eine Liegenschaft unter Lebenden, wenn auch auf Rechnung künftiger Erbschaft, übertragen, so geschieht dies wiederum nicht auf dem Wege der Universal-, sondern der Singularsukzession. Für die Beurteilung, ob Aufwendungen werterhaltenden oder werterhöhenden Charakter aufweisen, ist in diesem Falle nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ebenfalls auf den Zustand der Liegenschaft im Zeitpunkt der Übertragung abzustellen. In diesem Sinne hat das Bundesgericht wiederholt entschieden, dass die Kosten der Instandstellung einer auf Rechnung künftiger Erbschaft erworbenen Liegenschaft in dem Umfang, als die Aufwendungen eine Erhöhung des Liegenschaftswertes bewirken, keine abzugsfähigen Unterhaltskosten darstellen (ASA 50, S. 73 ff.; StE 1988 B 25.6 Nr. 10, Erwägung 2c mit weiteren Hinweisen). Auch in der Rechtslehre wird unterstrichen, dass das, was für den Erbgang gelte, nicht auch für die Schenkung massgeblich sei, da hier keine Gesamt-, sondern nur eine Einzelnachfolge vorliege (Känzig, a.a.O., N 159, S. 647).

d) Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb diese Praxis im Falle der Schenkung bzw. des erbrechtlichen Vorbezuges nicht auf das kantonale Steuerrecht übertragbar sein soll, jedenfalls für die im vorliegenden Fall massgebliche Zeit vor 1996. Der Einwand der Rekurrenten, die «Dumont-Praxis» finde keine Anwendung auf Kosten, die bei der Instandstellung einer auf Rechnung späterer Erbschaft geschenkten

Liegenschaft anfallen, ist jedenfalls für die Zeit vor Erlass der neuen Bestimmung von § 16 Abs. 5 StV unzutreffend. Die Verwaltung hat die «Dumont-Praxis» daher im Fall der Rekurrenten nicht zu Unrecht angewandt.

4. a) Im Eventualstandpunkt weisen die Rekurrenten darauf hin, dass das Bundesgericht an der «Dumont-Praxis» «jüngst eine ernsthafte Korrektur» vorgenommen habe, die von der Vorinstanz unberücksichtigt geblieben sei. Tatsächlich hat das Bundesgericht in BGE 123 II 218 ff. seine Rechtsprechung in dem Sinne präzisiert, dass die «Dumont-Praxis» typischerweise auf Liegenschaften Anwendung finde, die im Unterhalt vernachlässigt worden seien und bei denen die Instandstellung zu einer Wertvermehrung des Grundstückes führe (vgl. auch Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer). Wo jedoch das Gebäude vom bisherigen Eigentümer normal instand gehalten worden sei, bezweckten die Renovationsarbeiten, die Liegenschaft in ihrem bisherigen baulichen und nutzungsmässigen Zustand zu erhalten. In einem derartigen Fall handle es sich um Arbeiten, die den Wert des Grundstückes nicht oder höchstens kurzfristig über denjenigen im Zeitpunkt des Erwerbs erhöhten. Das sei «beispielsweise der Fall, wenn der neue Eigentümer einer gut unterhaltenen Mietliegenschaft bei einem Mieterwechsel Unterhaltsarbeiten ausführen lässt, die erforderlich sind oder sich bald als notwendig erweisen». Aus diesen Gründen hat das Bundesgericht seine bisherige Praxis als «möglicherweise zu streng» bezeichnet (BGE 123 II 218 ff. [222]). In einem neusten Entscheid hat das Bundesgericht mit Verweis auf diese Rechtsprechung nochmals festgehalten, dass die Kosten des normalen Unterhalts nicht vernachlässigter Liegenschaften auch unmittelbar nach dem Erwerb abgezogen werden könnten. Nicht abzugsfähig seien bloss die Kosten für das Nachholen unterbliebenen Unterhalts, da sie als Aufwendungen für die Anschaffung oder Verbesserung bzw. Wertvermehrung von Vermögensgegenständen zu qualifizieren seien. Die «Dumont-Praxis» schliesse den Abzug von anschaffungsnahen Aufwendungen für vernachlässigten Unterhalt in der Überlegung aus, dass die Ausführung solcher Arbeiten nicht dazu diene, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsmässigen Zustand zu erhalten, sondern darauf abziele, die Einkommensquelle zu verbessern (Pra 88 Nr. 187, S. 973).

b) Die Rekurrenten vermögen aus diesen Entscheiden nichts zu Gunsten ihres Standpunkts abzuleiten: Zum einen geht das kantonale Recht anders als die vom Bundesgericht zitierte Verordnungsbestimmung nicht davon aus, dass wertvermehrende und damit nicht abzugsfähige Unterhaltskosten typischerweise bei vernachlässigten Liegenschaften anfallen würden und deshalb die bei nicht vernachlässigten Liegenschaften anfallenden Kosten abzugsfähige Unterhaltskosten seien. Zum andern fehlt im Fall der Rekurrenten die vom Bundesgericht genannte Voraussetzung von Renovationsarbeiten, die den Wert ihrer Liegenschaft gar nicht oder nur kurzfristig über denjenigen im Zeitpunkt des Erwerbs erhöht hätten. Die Rekurrenten haben im verwaltungsinternen Rekursverfahren einen Schätzungsbericht des Architekten Y. vom 17. März 1993, d.h. aus der Zeit unmittelbar vor der Schenkung, eingereicht. Der Bericht nennt einen Verkehrswert der Liegenschaft von Fr. 1 Mio. und einen um Fr. 30'000.– höheren Verkaufswert. Wie die Rekurrenten ausführen,

wurde die Liegenschaft 1912 erbaut und seither keiner grösseren Sanierung unterworfen, weshalb eine «grundsätzliche Renovation» unausweichlich geworden sei. Wenn nun unmittelbar nach der Handänderung Renovationsarbeiten vorgenommen wurden, die annähernd 50 % des damaligen Verkehrswertes ausmachten, so ist damit offensichtlich ein Wert geschaffen worden, der über demjenigen im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs liegt. Dies zeigt sich denn auch im Ertrag der Liegenschaft: Während der erwähnte Schätzungsbericht für das Jahr 1993 einen Ertrag von Fr. 60'396.– nennt, haben die Rekurrenten in ihrer Deklaration 1995 die Erträge aus der Liegenschaft mit rund Fr. 87'000.– angegeben. Demgemäss hat sich der Bruttoertrag aus der Liegenschaft um über 40 % gesteigert, was offensichtlich zu einem erheblichen Teil auf die zwischenzeitlich durchgeführte Renovation zurückzuführen ist. Unter diesen Umständen haben die von den Rekurrenten getätigten Renovationsarbeiten die Liegenschaft im Sinne der ausgeführten Rechtsprechung nicht bloss in ihrem bisherigen baulichen Zustand erhalten, ohne deren Wert zu erhöhen, und lässt sich ihr Fall auch nicht mit dem vom Bundesgericht angeführten Beispiel des neuen Eigentümers vergleichen, der bei einem Mieterwechsel Unterhaltsarbeiten in einer Wohnung ausführen lässt. Vielmehr haben die Rekurrenten unterbliebenen Unterhalt nachgeholt und damit nicht abzugsfähige Kosten für die Wertvermehrung aufgewendet.

5. Nach dem Gesagten beruht der angefochtene Entscheid weder auf einer unrichtigen Anwendung des Steuergesetzes noch auf einer Ermessensüberschreitung durch die Steuerrekurskommission. Der vorliegende Rekurs ist deshalb abzuweisen. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Rekurrenten gemäss § 30 VRPG die Gerichtskosten aufzuerlegen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.