

Direkte Bundessteuer

Liegenschaftskosten: Aufwendungen bei Erstrenovation (Dumont-Praxis)

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 10/2001 vom 30. Mai 2002

Renovationskosten, die der Instandstellung einer neu erworbenen, vom bisherigen Eigentümer vernachlässigten Liegenschaft dienen, sind in den ersten fünf Jahren seit Erwerb nicht abziehbar. Renovationskosten sind dagegen abziehbar, wenn die Liegenschaft vom bisherigen Eigentümer instand gehalten worden ist, der Zweck des Renovationsvorhabens also lediglich darin bestanden hat, die Liegenschaft in ihrem bisherigen und naturgemässen Zustand zu erhalten (periodischer Unterhalt). Ist der Renovationsaufwand im Verhältnis zum Kaufpreis nicht unbedeutend, so ist davon auszugehen, dass der bisherige Eigentümer die Liegenschaft nicht instand gehalten hat.

I. Sachverhalt

1. Die Beschwerdeführer haben mit Antrittstermin vom 3. Januar 1996 die Liegenschaft R.-Str. 241 (Baujahr 1963) in Riehen für Fr. 2'400'000.– gekauft und bewohnen diese seit dem 1. Dezember 1996.

2. In ihrer Steuererklärung pro 1997 haben die Beschwerdeführer für die Liegenschaft R.-Str. 241 einen Eigenmietwert von Fr. 64'250.– eingesetzt sowie Unterhaltskosten von Fr. 252'666.– und Hypothekarzinsen von Fr. 72'484.– zum Abzug gebracht.

3. Die Steuerverwaltung hat die Hypothekarzinsen zum Abzug zugelassen. Die geltend gemachten Unterhaltskosten von Fr. 252'666.– hat sie auf Fr. 25'700.– resp. auf 2% des Steuerwertes der Liegenschaft gekürzt. Aufgrund dieser Reduktion hat der Liegenschaftsverlust pro 1997 noch Fr. 33'934.– betragen.

4. Der geltend gemachte Beitrag der Beschwerdeführerin an die Säule 3a ist nicht zum Abzug zugelassen worden, weil die im Veranlagungsverfahren verlangte rektifizierte Bescheinigung der Vorsorgeeinrichtung nicht eingereicht worden ist.

5. Darüber sind die Beschwerdeführer mit Veranlagungsprotokoll vom 28. Juni 1999 informiert worden. Die entsprechende Veranlagung zu den kantonalen Steuern datiert vom 16. Juli 1999.

6. Gegen diese Veranlagung hat der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 6. August 1999 Einsprache erhoben und sie am 28. Dezember 1999 begründet. Die Steuer-

verwaltung hat die Einsprache mit Entscheid vom 8. Januar 2001 teilweise gutgeheissen.

7. Gegen den Einspracheentscheid vom 8. Januar 2001 richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 25. Januar 2001 sowie die nachgereichte Begründung vom 14. März 2001. Der Vertreter der Beschwerdeführer beantragt, es sei der Einspracheentscheid aufzuheben und der Liegenschaftsunterhalt von neu Fr. 252'179.15 (252'666.– abzüglich Fr. 144.– für Gebühren, abzüglich Fr. 342.85 für Währungsdifferenzen) zum Abzug zuzulassen. Seine Begründung ergibt sich, soweit sie für den Entscheid von Belang sind, aus den nachfolgenden Erwägungen.

8. In ihrer Vernehmlassung vom 14. Juni 2001 beantragt die Steuerverwaltung, die Beschwerde abzuweisen. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

9. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

II. Entscheidungsgründe

1. Der Vertreter der Beschwerdeführer beantragt, es sei der Einspracheentscheid aufzuheben und der Liegenschaftsunterhalt von Fr. 252'179.15 zum Abzug zuzulassen.

2. Die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Renovationskosten sind in rein rechnerischer Hinsicht unbestritten. Bestritten ist hingegen, ob die Renovationskosten als abzugsfähige Unterhaltskosten resp. als nicht abzugsfähige Anlagekosten oder anschaffungsnaher Aufwand im Sinne der Dumont-Praxis zu qualifizieren sind.

3. a) Gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer sieht vor, dass die Kosten, die ein Steuerpflichtiger zur Instandstellung einer neuerworbenen, vom bisherigen Eigentümer vernachlässigten Liegenschaft in den ersten fünf Jahren aufwenden muss, nicht abziehbar sind. Die Verordnung kodifiziert somit die so genannte Dumont-Praxis. Diese beruht auf dem Gedanken, dass eine Liegenschaft im Zeitpunkt des Eintritts in das Vermögen des Steuerpflichtigen einen inneren Wert aufweise, der insbesondere auch vom Unterhaltszustand abhängt. Daher seien lediglich die zur Wiederherstellung oder Aufrechterhaltung dieses Zustandes notwendigen Ausgaben als Unterhaltskosten abzugsfähig. Unterhaltsaufwendungen, durch die der innere Wert der Liegenschaft über denjenigen im Zeitpunkt des Erwerbs hinaus vermehrt werde, seien demgegenüber als Aufwendungen für die An-

schaffung oder Verbesserung von Vermögensgegenständen zu betrachten. Daraus ergebe sich, dass Kosten von Unterhaltsarbeiten, die unmittelbar nach dem Grundstückserwerb vorgenommen werden, grundsätzlich nicht vom Einkommen abgezogen werden könnten. Auf diese Weise werde die Rechtsgleichheit hergestellt zwischen dem Steuerpflichtigen, der eine Liegenschaft nach der Renovation durch den früheren Eigentümer erwerbe, und demjenigen, der eine im Unterhalt vernachlässigte Liegenschaft – zu einem entsprechend niedrigeren Preis – kaufe, um sie anschliessend zu renovieren (BGE 123 II 218, 220; 99 Ib 362, 365 f.). Diese Praxis ist in der Doktrin auf Zustimmung gestossen (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. II § 32 N 84 ff., Bern 1999; Thomas Koller, ASA 57 S. 473 f.; vgl. auch die Nachw. in BGE 123 II 218, 220). Sie wurde vom Bundesrat auf Verordnungsstufe verankert. So gelten nach Art. 1 Abs. 1 Satz 2 der Vo vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer diejenigen Kosten als «anschaffungsnah», die während den ersten fünf Jahren seit dem Erwerb der Liegenschaft anfallen.

b) In einem neueren Entscheid hat das Bundesgericht die Dumont-Praxis für die direkte Bundessteuer insofern präzisiert, als die Abzugsmöglichkeit nur dann auszuschliessen sei, wenn die betreffende Liegenschaft im Unterhalt vernachlässigt worden ist und daher ihre Instandstellung zu einer Wertvermehrung führe (BGE 123 II 218, 222; zustimmend Höhn, a.a.O. N 86). Ist eine Liegenschaft vom bisherigen Eigentümer dagegen normal instand gehalten worden, so bestehe der Zweck der Renovationsarbeiten lediglich darin, die Liegenschaft in ihrem bisherigen baulichen und nutzungsmässigen Zustand zu erhalten (periodischer Unterhalt). In solchen Fällen erhöhte die Arbeiten den Wert des Grundstücks über denjenigen im Zeitpunkt des Erwerbs nicht oder höchstens kurzfristig. Keine Abzugsmöglichkeit bestehe, wenn die Auslagen für eine Renovation dazu dienten, den Miet- oder Pachtertrag zu steigern oder eine Liegenschaft ganz oder teilweise umzubauen oder einer neuen Nutzung zuzuführen.

4. a) Der Vertreter der Beschwerdeführer führt in seiner Begründung aus, dass gemäss BGE 123 II 218 ff. die Kosten für den Unterhalt neu erworbener, nicht vernachlässigter Liegenschaften dann vom Einkommen abgezogen werden könnten, wenn es sich um periodischen Unterhalt und nicht um das Nachholen von unterbliebenem Unterhalt gehe. Das Bundesgericht habe dazu festgehalten: «Es geht typischerweise um Liegenschaften, die im Unterhalt vernachlässigt worden sind und bei denen die Instandstellung (Renovation) zu einer Wertvermehrung des Grundstückes führt.» Im vorliegenden Falle sei daher zu beantworten, ob die Liegenschaft vom Voreigentümer im Unterhalt vernachlässigt worden sei und ob die vorgenommene Renovation zu einer Wertvermehrung des Grundstückes geführt habe. Nur wenn beide Fragen bejaht werden könnten, sei der Abzug der entstandenen Kosten zu verweigern. Der angefochtene Einspracheentscheid setze sich mit diesen beiden Fragen nicht auseinander, obwohl auch die im Kanton Basel-Stadt seit dem 1. Januar 2002 geltende neue Verordnung zum kantonalen Steuergesetz der neueren Dumont-Praxis des Bundesgerichts Rechnung trage. Im vorliegenden Fall sei die Steuerverwaltung beweispflichtig dafür, dass die Liegenschaft von den Voreigentümern

vernachlässigt worden sei. Die Steuerverwaltung habe die Beweisführung jedoch unterlassen, sie behaupte nicht einmal, dass der Unterhalt von den Voreigentümern vernachlässigt worden sei. Deshalb sei davon auszugehen, dass die Liegenschaft von den Voreigentümern ordentlich unterhalten worden sei. Im Weiteren habe die Liegenschaft durch die vorgenommenen Renovationen keine Wertvermehrung erfahren, was anhand des in nur sehr geringem Umfange gestiegenen Gebäudeversicherungswertes bewiesen werden könne.

b) Die Beschwerdeführer haben die Liegenschaft R.-Str. 241 in Riehen mit Antrittstermin per 3. Januar 1996 für Fr. 2'400'000.– erworben und bewohnen diese seit dem 1. Dezember 1996. Zu diesem Zeitpunkt ist die Liegenschaft 33 Jahre alt gewesen. Gemäss eingereichter Rechnungsaufstellung R.-Str. 241 haben sie Fr. 458'124.85 für Renovationskosten ausgegeben.

Die pro 1997 geltend gemachten Auslagen von Fr. 252'179.15 setzen sich aus folgenden Positionen zusammen:

Abbruch/Entsorgung	Fr. 1'119.15
Bedachung/Schornstein	Fr. 5'000.–
Bodenbeläge/Maurerarbeiten	Fr. 29'958.40
Diebstahlsicherung	Fr. 4'253.95
Elektrische Installationen	Fr. 4'000.–
Garten	Fr. 500.–
Gipsarbeiten	Fr. 14'215.65
Honorare (Architektin)	Fr. 15'721.60
Kleinmaterial/Diverses	Fr. 940.40
Küche	Fr. 47'534.55
Malerarbeiten	Fr. 66'212.60
sanitäre Anlagen	
(Fr. 26'500.70 abzüglich Fr. 342.85)	Fr. 26'157.85
Schreinerarbeiten	Fr. 36'565.–
Total	Fr. 252'179.15

Der Renovationsaufwand im Umfange von Fr. 458'124.85 resp. von Fr. 252'179.15 kann insbesondere im Verhältnis zum Kaufpreis nicht als bescheiden oder unbedeutend bezeichnet werden. Bei der vorliegenden Höhe der Auslagen muss angenommen werden, dass der bisherige Eigentümer die Liegenschaft nicht instand gehalten hat. Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführer eine Architektin für die Renovationsarbeiten hinzugezogen haben, die in ihrer Rechnung von einem «Honorar für Umbauarbeiten» spricht. Die Liegenschaft ist folglich weder normal unterhalten worden, noch in ihrem bisherigen baulichen und nutzungsmässigen Zustand erhalten geblieben. Somit sind in casu die Aufwendungen der Beschwerdeführer auch im Lichte der modifizierten Dumont-Praxis als Kosten der Instandstellung und nicht als Kosten der Instandhaltung zu qualifizieren (vgl. hierzu auch den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 17. Juni 1998, publ. in StE 2000, B25.6).

Nr. 38). Bei Renovationskosten in der genannten Höhe ist davon auszugehen, dass der Verkehrswert der Liegenschaft nicht nur kurzfristig und in geringem Umfang gesteigert worden ist. Eine solche Wertvermehrung ist insbesondere auch anzunehmen bei einer Erneuerung von noch gebrauchsfähigen Anlagen, wie dies gerade bei Küchen- und Badezimmern aufgrund des persönlichen Geschmacks häufig der Fall ist. Der Einwand der Beschwerdeführer, dass der Gebäudeversicherungswert nur geringfügig gestiegen sei, vermag nicht zu überzeugen. Zum einen versichert der Gebäudeversicherungswert den Neuwert eines Gebäudes, zum anderen wird der Gebäudeversicherungswert durch den Einbau einer neuen Küche, Bad etc. nicht erhöht, wohl aber der Verkehrswert. Die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von Fr. 252'179.15 pro 1997 stellen somit Kosten dar, die steuerrechtlich nur im Umfang von 2% des Steuerwertes der Liegenschaft berücksichtigt werden können.

5. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Steuerverwaltung die geltend gemachten Auslagen in der Höhe von Fr. 252'179.15 zu Recht als nicht abzugsfähige Anlagekosten qualifiziert und deshalb die Unterhaltskosten lediglich im Umfang von 2% des Steuerwertes oder Fr. 25'700.– zum Abzug zugelassen hat.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.