

**BStP | 2020 | Nr. 8**

Betreff:	Einkommenssteuer, Liegenschaftsunterhaltskosten
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	5. Dezember 2019
Verfahrensnummer:	STRK.2019.118

*Für Liegenschaften des Privatvermögens kann die steuerpflichtige Person anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien sowie der den Unterhaltskosten gleichgestellten Aufwendungen einen Pauschalabzug geltend machen. In Bezug auf Grundstücke ist in Lehre und Rechtsprechung unumstritten, dass im Steuerrecht auf die sachenrechtliche Definition abgestellt wird. Stehen mehrere Gebäude auf einer Parzelle, sind die Gebäude entsprechend der zivilrechtlichen Auslegung kraft Akzessionsprinzips Bestandteil einer einzigen Liegenschaft und ist dementsprechend für alle Liegenschaften auf der Parzelle dieselbe Liegenschaftskostenabzugsart (effektiver oder pauschaler Abzug der Liegenschaftskosten) zu berücksichtigen. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, wonach die einzelnen Gebäude jeweils als eigene Liegenschaft zu qualifizieren sind und die Abzugsart individuell nach Gebäude festzulegen ist, erscheint nicht angezeigt.*

**Sachverhalt:**

A. In seiner Steuererklärung pro 2017 deklarierte der Rekurrent, A., unter Liegenschaft 1, X., einen pauschalen Abzug in Höhe von CHF ... und unter Liegenschaft 2, Y., effektive Unterhaltskosten in Höhe von CHF ... .

In Abweichung von der Deklaration setzte die Steuerverwaltung mit Veranlagung vom 16. Mai 2019 die Liegenschaftskosten auf insgesamt CHF ... (Liegenschaft X.: CHF ... und Liegenschaft Y.: CHF ...) fest. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF ... zum Satz von CHF ... und das steuerbare Vermögen auf CHF ... zum Satz von CHF ... festgesetzt.

B. Mit Einsprache vom 14. Juni 2019 beantragte der Rekurrent unter Verweis auf die bisherige Veranlagungspraxis eine separate steuerliche Behandlung der verschiedenen Gebäude bezüglich der Liegenschaftskosten.

Mit Entscheid vom 14. August 2019 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung wurde angeführt, dass die Steuerverwaltung einen Sachverhalt jede Steuerperiode neu prüfen könne. Aus der Beurteilung der Vorjahre könne der Rekurrent nichts ableiten. Bezüglich der Liegenschaftskosten hielt die Steuerverwaltung fest, es sei auf die sachenrechtlichen Verhältnisse abzustellen. Aufgrund des Akzessionsprinzips würden alle Gebäude Bestandteil derselben und einzigen Liegenschaft Basel Sektion P. / Parzellen-Nr. Q. bilden und daher eine rechtliche Einheit bilden.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs. Der Rekurrent, vertreten durch die X. AG, beantragt unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid aufzuheben und für die Liegenschaft X. einen Pauschalabzug in Höhe von CHF ... und für die Liegenschaft Y. den Abzug der effektiv angefallenen Unterhaltskosten von CHF ... zu gewähren.

In ihrer Vernehmlassung vom 7. Oktober 2019 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

*Erwägungen:*

2. a) Der Rekurrent beantragt unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 14. August 2019 betreffend kantonale Steuern pro 2017 aufzuheben und für die Liegenschaft X. einen Pauschalabzug in Höhe von CHF ... und für die Liegenschaft Y. den Abzug der effektiv angefallenen Unterhaltskosten von CHF ... zu gewähren.

b) Es ist zu prüfen, ob die zwei Gebäude entsprechend der zivilrechtlichen Auslegung kraft Akzessionsprinzip Bestandteil einer einzigen Liegenschaft sind und entsprechend für alle Liegenschaften auf der Parzelle dieselbe Liegenschaftskostenabzugsart zu berücksichtigen ist oder ob die beiden Gebäude in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jeweils als eigene Liegenschaft zu qualifizieren sind und die Abzugsart individuell festzulegen ist.

3. a) Der Rekurrent hält fest, dass im Steuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise immer dann anzuwenden ist, wenn der Normsinn das Abstellen auf den wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhalts verlangt. Aus den Grundbuchauszügen sei ersichtlich, dass die Parzelle überdurchschnittlich gross sei im Vergleich mit den Nachbargrundstücken. Die kantonale Gebäudeversicherung würde die auf der Parzelle befindlichen Liegenschaften als 3 Gebäude an den Liegenschaftsorten X<sup>1</sup>, X<sup>2</sup> und Y<sup>1</sup> (mit weiterer Hausnummer Y<sup>2</sup>) führen. Die Gebäude seien in keinsten Weise miteinander verbunden, hätten unterschiedliche Bauweisen und unterschiedliche Alter. Entsprechend sei vorliegend eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angezeigt.

Die Steuerverwaltung hingegen stellt auf die zivilrechtliche Betrachtungsweise ab.

Somit ist nachfolgend zu prüfen, wie der Begriff Liegenschaft auszulegen ist. Eine eigenständige Definition fehlt im Steuergesetz bzw. in der Steuerverordnung.

b) Massgebend für jede Auslegung ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch im Abgaberecht in erster Linie der Wortlaut der fraglichen Bestimmung. Ist die Norm nicht ganz klar oder sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden, wobei nach dem vom Bundesgericht favorisierten Methodenpluralismus alle Auslegungselemente zu berücksichtigen sind. Dabei kommt es namentlich auf die Entstehungsgeschichte, auf den Zweck der Norm, auf die ihr zugrunde liegenden Wertungen und auf den Sinnzusammenhang an, in dem die Norm steht. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, können aber als Hilfsmittel beigezogen werden, um den Sinn der Norm zu erkennen. Bei neueren Bestimmungen kommt der Entstehungsgeschichte eine besondere Bedeutung zu (vgl. beispielsweise: Urteil des Bundesgerichts 2C\_812/2018 vom 20. August 2019 E. 4 mit weiteren Hinweisen). Nach der Rechtsprechung darf die Auslegung vom klaren Wortlaut eines Rechtssatzes nur dann abweichen, wenn triftige Gründe dafür bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Sind mehrere Auslegungen möglich, ist jene zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht. Allerdings findet auch eine verfassungskonforme Auslegung ihre Grenzen im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bildet keine eigenständige Auslegungsregel. Sie ist vielmehr eine Folge dessen, dass gewisse steuerrechtliche Bestimmungen auf einer wirtschaftlichen Begrifflichkeit beruhen oder aber die an sich zivilrechtlichen Begriffe einen wirtschaftlichen Inhalt tragen. Eine wirtschaftliche Betrachtung drängt sich nur auf, wenn der Normsinn das Abstellen auf den wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhalts erfordert (Urteil des Bundesgerichts 2C\_812/2018 vom 20. August 2019 E. 4 mit weiteren Hinweisen).

c) Gemäss § 31 Abs. 2 StG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten und die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften abgezogen werden. Gemäss 31 Abs. 3 StG erlässt der Regierungsrat nähere Ausführungsbestimmungen und kann

Pauschalansätze festlegen. Entsprechend konkretisiert § 37 Abs. 1 StV diese Bestimmung. Sie lautet: "Für Liegenschaften des Privatvermögens, nicht jedoch für Liegenschaften des Geschäftsvermögens, kann die steuerpflichtige Person anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien sowie der den Unterhaltskosten gleichgestellten Aufwendungen gemäss § 36 einen Pauschalabzug geltend machen. Dieser Pauschalabzug beträgt: a) wenn das Gebäude zu Beginn der Steuerperiode bis zehn Jahre alt ist, 10 Prozent vom Mietertrag (ohne Nebenkosten) bzw. Eigenmietwert; b) wenn das Gebäude in diesem Zeitpunkt älter ist als zehn Jahre, 20 Prozent vom Mietertrag (ohne Nebenkosten) bzw. Eigenmietwert. Gemäss Absatz 2 der Bestimmung kann die steuerpflichtige Person in jeder Steuerperiode und für jede Liegenschaft zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und dem Pauschalabzug wählen (Wechselpauschale).

d) Die Steuerverordnung nimmt in der hier umstrittenen Bestimmung somit eine Unterscheidung zwischen den Begriffen Liegenschaft und Gebäude vor und verwendet sie nicht synonym. Diese Differenzierung ergibt Sinn, da in der Bestimmung für die Höhe des Pauschalabzugs auf das Alter der Gebäude abgestellt wird und Liegenschaften naturgemäss kein Erstellungsalter aufweisen. Insofern signalisiert der Wortlaut der Bestimmung eine sachenrechtliche Anschauungsweise. Ohnehin weist das Steuerrecht naturgemäss enge Bezüge zum Privatrecht auf. In Bezug auf Grundstücke ist bspw. in Lehre und Rechtsprechung unumstritten, dass im Steuerrecht auf die sachenrechtliche Definition abgestellt wird. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise drängt sich vor diesem Hintergrund jedenfalls nicht auf.

Darüber hinaus ist auch aus steuersystematischer Sicht eine wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht angezeigt. Liegenschaftsunterhaltskosten sind Gewinnungskosten. Gewinnungskosten stehen in einem direkten Zusammenhang zu einem erzielten Einkommen und sind nur insoweit abziehbar, als sie zur Erzielung der steuerbaren Einkünfte notwendig sind (vgl. Reich/von Ah/Brawand in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Auflage, Zürich 2017, Art. 9 N 4 ff.). Das den Liegenschaftskosten zugehörige Einkommen bilden die Mietzinseinnahmen bzw. der Eigenmietwert der Liegenschaft. Zur Berechnung des Eigenmietwertes wird auf den sachenrechtlichen Liegenschaftsbegriff abgestellt. Das Abstellen auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei den Liegenschaftskosten wäre inkohärent und würde zu einer unnötigen und nicht sachgerechten Durchbrechung des Systems führen. Diese Durchmischung der Definitionen des Begriffs Liegenschaft wäre überdies problematisch, da es sich beim Pauschalabzug um einen Prozentsatz des Mietertrags bzw. Eigenmietwerts handelt. Die systematische Auslegung spricht somit gegen eine wirtschaftliche Betrachtungsweise.

4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es keinen Grund gibt, in Bezug auf die Liegenschaftskosten von der sachenrechtlichen Definition des Begriffs Liegenschaft abzuweichen. Sowohl aus grammatikalischer als auch systematischer Sicht erweist sich die zivilrechtliche Definition als sachgerecht. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

5. [...]

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.