

Vermögenssteuer

Bewertung einer Mietliegenschaft zum Realwert

Entscheidung der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2011-019 vom 23. August 2012

Vermietete Liegenschaften werden grundsätzlich zum Ertragswert bewertet. Dieser bestimmt sich durch Multiplikation des jährlichen Mietertrags mit dem vom Regierungsrat periodisch angepassten Kapitalisierungssatz. In casu Abweichung von dieser Grundregel und Bewertung einer Mietliegenschaft zum Realwert statt zum Ertragswert, weil die Steuerpflichtigen ihre Liegenschaft an eine von ihnen beherrschte Immobiliengesellschaft vermietet hatten und sich die Liegenschaft von dieser zurückvermieteten liessen. Die Steuerverwaltung ging zu Recht von einer Selbstnutzung der Liegenschaft aus und bewertete sie konsequenterweise zum Realwert.

Sachverhalt:

A. Die Rekurrenten, die Ehegatten X. D. und Y. M. D., waren in der Steuerperiode 2006 in C. (BL) wohnhaft. Sie sind Eigentümer von Liegenschaften in den Kantonen Basel-Stadt, Basel-Landschaft und Bern. Unter anderem sind sie Eigentümer der Liegenschaft Z. in Basel und somit kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig. Überdies sind sie Alleineigentümer der I. AG mit Sitz an ihrer Wohnadresse.

Das Wohn- und Geschäftshaus Z. ist eine Mietliegenschaft. Die Rekurrenten vermieteten bzw. verpachteten die Liegenschaft an die I. AG zu einem vertraglich vereinbarten Betrag von CHF 81'600.– pro Jahr. In der Steuerperiode 2006 entrichtete die I. AG allerdings einen Miet- bzw. Pachtzins von CHF 75'000.–. Die I. AG vermietete die Liegenschaft an die Bewohner und die Geschäftsbetriebe weiter. In der Steuerperiode 2006 erwirtschaftete sie Mietzinserträge in der Höhe von CHF 239'760.–. Neben- und Betriebskosten sowie Reparaturen an der Liegenschaft hatte die Gesellschaft gemäss Miet- bzw. Pachtvertrag selber zu tragen.

Die Rekurrenten haben eine Kopie ihrer Steuererklärung des Kantons Basel-Landschaft an die baselstädtischen Steuerbehörden eingereicht. Sie deklarierten insgesamt ein steuerbares Einkommen in der Höhe von CHF 42'951.– und insgesamt ein steuerbares Vermögen in der Höhe von CHF 605'370.–. Betreffend die Liegenschaft Z. deklarierten sie Einnahmen aus dem Miet- bzw. Pachtvertrag mit der I. AG in der Höhe von CHF 75'000.– und machten pauschale Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von CHF 22'500.– geltend. Den Steuerwert der Liegenschaft gaben die Rekurrenten mit CHF 1'114'980.– an.

Die Steuerverwaltung hat mit Veranlagungsverfügung / Rektifikat 1 vom 25. November 2010 bezüglich der Liegenschaft Z. keinen Abzug für Liegenschaftsunterhalt zugelassen. Das im Kanton Basel-Stadt steuerbare Einkommen wurde auf CHF 35'954.– und das satzbestimmende Einkommen auf CHF 127'117.– festgesetzt. Als Steuerwert der Liegenschaft wurde ein Betrag von CHF 2'585'000.– eingesetzt, was im Kanton Basel-Stadt zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'523'344.– und zu einem satzbestimmenden Vermögen von CHF 2'698'206.– führte.

B. Am 23. Dezember 2010 erhoben die Rekurrenten dagegen Einsprache. Sie machten geltend, dass die Veranlagungsverfügung vom 25. November 2010 teilweise aufzuheben sei. Es sei eine Unterhaltskostenpauschale in der Höhe von CHF 15'000.– zum Abzug zuzulassen und das steuerbare und satzbestimmende Einkommen auf CHF 112'117.– zu veranlagern. Zudem sei der Vermögenssteuerwert für die Liegenschaft Z. anhand des tatsächlichen Ertragswertes zu berechnen und das steuerbare Vermögen auf CHF 489'676.– zu veranlagern. Alles unter o/e Kostenfolge.

Mit Entscheid vom 28. Januar 2011 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Bezüglich des Abzuges für Liegenschaftsunterhaltskosten begründete sie ihren Entscheid mit der Vermietung bzw. Verpachtung der Liegenschaft an die I. AG. Aus dem Pachtvertrag gehe hervor, dass die Liegenschaftsunterhaltskosten von der Mieterin bzw. Pächterin, also der I. AG, zu tragen seien. Bei den Rekurrenten würden somit praktisch keine Liegenschaftsunterhaltskosten anfallen, weshalb ein pauschaler Abzug nicht gerechtfertigt sei. Da von den Rekurrenten auch keine tatsächlichen Unterhaltskosten nachgewiesen worden seien, könne insgesamt kein Abzug für Unterhalt gewährt werden. Bezüglich der Berechnung des Vermögenssteuerwertes handle es sich bei den von den Rekurrenten deklarierten Liegenschaftserträgen in der Höhe von CHF 75'000.– nicht um einen Bruttobetrag, wie er bei der Ertragswertmethode zur Anwendung käme. Der Miet- bzw. Pachtvertrag sehe vor, dass die Mieterin bzw. Pächterin die Unterhalts- und Betriebskosten zu übernehmen habe, weshalb bei den deklarierten Erträgen von einer Nettogrösse auszugehen sei. Würde bei der Berechnung des Vermögenssteuerwertes der Liegenschaft hingegen auf die effektiven Bruttomietzinseinnahmen in der Höhe von CHF 241'560.– abgestellt, ergäbe sich ein Liegenschaftswert von CHF 3'220'800.–. Dabei würde auch ausser Acht gelassen, dass die Mieterträge von der Mieterin bzw. Pächterin vereinnahmt würden. Somit könne der Liegenschaftssteuerwert nicht anhand des erzielten Bruttobetrages ermittelt werden. Es sei im vorliegenden Fall auf den Realwert abzustellen, welcher auf CHF 2'585'000.– festzusetzen sei.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 28. Februar 2011 sowie dessen Begründung vom 6. Mai 2011. Die Rekurrenten beantragen die teilweise Aufhebung des Einspracheentscheides. Der Vermögenssteuerwert für die Liegenschaft Z. sei anhand des tatsächlichen Bruttoertrages von CHF 75'000.– gemäss § 50 der Steuerverordnung zu ermitteln und auf CHF 1'000'000.– festzusetzen. Eventualiter sei der Vermögenssteuerwert der Liegenschaft anhand eines rechnerischen Bruttoertrages zu ermitteln, welcher sich aus dem tatsächlichen Bruttoer-

trag von CHF 75'000.– zuzüglich der bei der I. AG angefallenen Unterhaltskosten erbe. Alles unter o/e Kostenfolge.

Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung die Abweisung des Rekurses. Im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels halten die Parteien an ihren Anträgen fest. Auf die einzelnen Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

2.a) Die Rekurrenten beantragen die teilweise Aufhebung des Einspracheentscheides. Dabei sei der Vermögenssteuerwert der Liegenschaft Z. anhand des tatsächlichen Bruttoertrages von CHF 75'000.– gemäss § 50 der Steuerverordnung zu ermitteln und auf CHF 1'000'000.– festzusetzen. Eventualiter sei der Vermögenssteuerwert der Liegenschaft anhand eines rechnerischen Bruttoertrages zu ermitteln, welcher sich aus dem tatsächlichen Bruttoertrag von CHF 75'000.– zuzüglich der bei der I. AG angefallenen Unterhaltskosten erbe. Alles unter o/e Kostenfolge.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die Frage der pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten. Umstritten ist demgegenüber nach wie vor die Festsetzung des Vermögenssteuerwertes der Liegenschaft Z.

3.a) Gemäss § 45 Abs. 1 StG unterliegt der Vermögenssteuer das gesamte Reinvermögen.

b) Gemäss § 46 StG ist das Vermögen grundsätzlich zum Verkehrswert zu bewerten (Abs. 1). Grundstücke werden zum Verkehrswert bewertet, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann. Selbstbewohnte Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen sind auf der Basis des Realwerts zu schätzen (Abs. 4). Der Regierungsrat erlässt die für eine gleichmässige Besteuerung erforderlichen Bewertungsvorschriften (Abs. 7).

c) Gemäss § 50 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) werden vermietete und verpachtete Grundstücke des Privat- und des Geschäftsvermögens grundsätzlich zum Ertragswert bewertet (Abs. 1). Der Ertragswert wird durch Kapitalisierung des Bruttoertrags mit dem Kapitalisierungssatz gemäss Abs. 4 bestimmt (Abs. 2). Der Bruttoertrag entspricht grundsätzlich dem bis zum Bemessungsstichtag erzielten Jahresertrag (unter Einschluss der dem Eigenbedarf dienenden Nutzungen), ohne Abzug der Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten sowie der Schuldzinsen und ohne Berücksichtigung der Nebenkosten (wie Heizung, Warmwasser, Lift, Hauswart usw.). Bei fehlender oder nur teilweiser Vermietung oder Verpachtung eines Grundstückes infolge Renovation oder anderer besonderer Umstände wird der Bewertung der durchschnittliche Jahresertrag

der Vorjahre zugrunde gelegt, bei Fehlen eines solchen der ordentlicherweise erzielbare Jahresertrag (Abs. 3). Der Regierungsrat legt den Kapitalisierungssatz periodisch fest und berücksichtigt dabei den Zinssatz der Basler Kantonalbank für neue Ersthypotheken auf Wohnbauten per 30. September vor dem Bemessungsstichtag, einen Zuschlag für die üblichen Bewirtschaftungskosten und die Ergebnisse regelmässiger statistischer Verkaufspreiserhebungen (Abs. 4).

d) Gemäss § 51 StV werden selbstgenutzte Grundstücke des Privat- oder des Geschäftsvermögens zum Realwert bewertet, wobei sich dieser aus dem Gebäudewert und dem Landwert zusammensetzt (Abs. 1). Als Gebäudewert gilt der indexierte Gebäudeversicherungswert unter angemessener Berücksichtigung der zustandsabhängigen Altersentwertung gemäss Gebäudeversicherung. Die Altersentwertung beträgt maximal 50 Prozent des Gebäudeversicherungswertes (Abs. 2).

4. Die Rekurrenten machen geltend, dass die Anwendung der Realwertmethode für die Bewertung der Liegenschaft Z. keine gesetzliche Grundlage habe. Das Basler System zur Bestimmung der Vermögenssteuerwerte bei Grundeigentum gehe nicht von tatsächlichen objektbezogenen Bewertungsgegebenheiten aus, sondern abstrahiere die Liegenschaftswerte und stelle die Vermögenswerte von vermieteten und verpachteten Liegenschaften in Abhängigkeit der Mietzinsbruttoerträge. Selbst beim Fehlen von Miet- bzw. Pächterträgen ersetze das Gesetz nicht den Ertragswert durch den Realwert. Es sei unverständlich, weshalb die Steuerverwaltung vorliegend vom Grundsatz der Ertragswertmethode abweiche und eine eigene Realwertmethode durchführe. Der von der Steuerverwaltung vorgebrachte Mangel, wonach die deklarierten Miet- bzw. Pächterträge keine Bruttoerträge darstellen würden, könne einfach geheilt werden, indem die ausgewiesenen Unterhaltskosten der Pächterin zum Ertrag der Verpächterin addiert würden. Dadurch ergäben sich realistischere Zahlen als der von der Steuerverwaltung aufgrund von Annahmen und Schätzungen festgelegte Realwert. Der Liegenschaftsunterhalt inkl. der Instandstellungsarbeiten der I. AG von nachweislich CHF 49'272.– könne so zu den deklarierten Miet- bzw. Pachtzins-einnahmen in der Höhe von CHF 75'000.– addiert werden, was zu einem Bruttoertrag von CHF 124'272.– führe. Kapitalisiert ergebe sich ein Vermögenssteuerwert von CHF 1'656'960.–. Dies entspreche dem Eventualantrag. Dieser Wert, wie auch der Vermögenssteuerwert des Hauptantrages in der Höhe von CHF 1'000'000.– sei zwar tiefer als die von der Steuerverwaltung ermittelten Werte. Dies könne jedoch keinen Grund darstellen, eine Berechnungsmethode zur Anwendung zu bringen, welche für vermietete Liegenschaften in § 50 StV nicht vorgesehen sei.

5.a) Die fragliche Liegenschaft wird von der I. AG vermietet. Die Mieteinnahmen belaufen sich auf CHF 239'760.–. Somit wäre grundsätzlich von einer vermieteten bzw. verpachteten Liegenschaft auszugehen, was für die Anwendung der Ertragswertmethode sprechen würde. Da die I. AG jedoch den Rekurrenten gehört und durch sie kontrolliert wird, ist von einer Selbstnutzung der Liegenschaft durch die Rekurrenten auszugehen. Es findet somit eine Vermietung an sich selbst statt. Infolge ihrer umfassenden Entscheidungsbefugnisse bei der I. AG nehmen die Rekurrenten gleichzeitig die Rolle als Vermieter bzw. Verpächter und als Mieter bzw. Pächter

ein. Bei einer Eigenmiete erweist sich die Anwendung der Realwertmethode gemäss § 51 StV für die Bestimmung des Vermögenssteuerwertes der Liegenschaft Z. als rechtmässig und sorgt vorliegend für ein angemessenes Bewertungsergebnis (vgl. Ratschlag des Regierungsrates Nr. 8825 vom 13. Mai 1998, S. 45). Die Rüge der Rekurrenten, wonach bei vermieteten Liegenschaften auf die Ertragswertmethode abzustellen sei, zielt damit ins Leere.

b) Wie die folgenden Ausführungen zeigen, würde vorliegend auch die Ertragswertmethode nicht zu einem sachgerechten Resultat führen.

aa) Bei den deklarierten Miet- bzw. Pachtzinsen in der Höhe von CHF 75'000.– handelt es sich offensichtlich nicht um Bruttoerträge. Selbst wenn zu diesem Betrag der Liegenschaftsaufwand der I. AG in der Höhe von CHF 49'727.– addiert würde, wie dies die Rekurrenten in ihrem Eventualantrag verlangen, ergäbe sich ein vermeintlicher Bruttoertrag von CHF 124'272.–. Verglichen mit den Miet- bzw. Pachtzinsereinnahmen von CHF 239'760.– würde dies bedeuten, dass die I. AG aus der Verwaltung der Liegenschaft einen Ertrag von CHF 115'488.– erzielen würden. Dies würde einer Rendite von rund 61 % am Gesamtertrag entsprechen, was sehr hoch erscheint. Der Steuerverwaltung ist zudem zuzustimmen, dass dies keine realistische Ausgangsgrösse für die Berechnung des Vermögenssteuerwertes darstellt, da die geltend gemachten Liegenschaftskosten nicht detailliert ausgewiesen werden.

bb) Bei diesem Berechnungsansatz bleibt insbesondere die Aufteilung der Liegenschaftskosten zwischen den Rekurrenten und der I. AG unklar. Im Miet- bzw. Pachtvertrag ist festgeschrieben, dass die I. AG die Neben- und Betriebskosten zu tragen hat. Unter der Position Reparaturen wird sie einerseits verpflichtet, die Liegenschaft auf eigene Kosten in einem gut vermietbaren Zustand zu erhalten und unter der Position Übergabe des Pachtobjektes werden die Rekurrenten andererseits verpflichtet, die Liegenschaft in einem guten, gesunden baulichen Zustand zu übergeben. Die beiden Regelungen sind zumindest interpretationsbedürftig und würden eher dafür sprechen, dass grössere Renovationen von den Rekurrenten zu tragen wären. Unterstrichen wird dies durch den Umstand, dass die Rekurrenten im Einspracheverfahren noch Liegenschaftsunterhaltskosten geltend gemacht haben. Die, für die Ermittlung des Ertragswertes, erforderliche Aufteilung der Liegenschaftskosten, ist vor diesem Hintergrund ohnehin nicht möglich.

cc) Gegen die Ermittlung des Vermögenssteuerwertes anhand des Ertragswertes spricht zudem, dass mehrere, teilweise nicht unterzeichnete, Versionen der Miet- bzw. Pachtverträgen zwischen den Rekurrenten und der I. AG vorliegen. In der aktuellsten Version ist der Jahreszins mit CHF 81'600.– angegeben, was eine Abweichung vom deklarierten Ertrag von CHF 75'000.– darstellt. Damit steht fest, dass die Angaben und Zahlen der Rekurrenten keine Grundlage für die Ermittlung eines realistischen Bruttoertrages bilden könnten und für die Berechnung des Vermögenswertes ohnehin auf den Realwert abzustellen wäre.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass bei der Liegenschaft Z. von einer Selbstvermietung der Rekurrenten an die eigene Gesellschaft auszugehen ist und für die Berechnung des Vermögenssteuerwertes der Liegenschaft auf den Realwert abzustellen ist. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.