Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.71/2006/sza

Urteil vom 21. Juni 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Hatzinger.

Parteien
A. und B. X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Advokatin
Nadia Tarolli,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt,
Postfach, 4001 Basel,
Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt, Postfach 2248, 4001 Basel.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1997,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt vom 31. Mai 2001.

Sachverhalt:
A.
A. und B. X._____ erwarben am 30. Mai 1997 die Liegenschaft Č._____ïn D._____ BS zum Preis von 2 Mio. Franken. In der Folge liessen sie diverse Renovationsarbeiten an der Liegenschaft durchführen und bezogen diese am 1. November 1997. In der Steuererklärung 1997 machten die Eheleute X._____ Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 464'899.– geltend. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt liess diese Kosten in der Veranlagungsverfügung vom 26. August 1999 zur direkten Bundessteuer 1997 nicht zum Abzug zu, sondern zog eine Pauschale von 2 % des Steuerwerts der Liegenschaft (1,529 Mio. Franken) in Höhe von Fr. 30'580.– ab. Zudem rechnete sie einen Eigenmietwert auf und veranlagte die Ehegatten X._____ mit einem steuerbaren Einkommen (satzbestimmend) von Fr. 394'700.–. In einer dagegen erhobenen Einsprache verlangte das Ehepaar X._____ unter anderem die Zulassung der effektiven Unterhaltskosten von nunmehr Fr. 358'046.–. Die Steuerverwaltung hiess die Einsprache am 8. September 2000 mit Bezug auf den Eigenmietwert gut, wies sie im Übrigen jedoch ab und setzte das steuerbare Einkommen bezüglich der direkten Bundessteuer 1997 neu auf Fr. 374'800.– fest.
B.
Gegen diesen Einspracheentscheid führten die Eheleute X._____ Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt. Sie verlangten, die Liegenschaftsunterhaltskosten seien im Umfang von Fr. 358'046.–, eventuell einer Pauschale von 5 % des Steuerwerts der Liegenschaft zum Abzug zuzulassen. Mit Entscheid vom 31. Mai 2001 (Versand: 20. Dezember 2005) wies die Steuerrekurskommission die Beschwerde ab.
C.

B. und A. X._____ haben am 31. Januar 2006 gegen dieses Urteil beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht. Sie beantragen, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und das steuerbare sowie das satzbestimmende Einkommen mit Fr. 47'334.– zu veranlagen. Eventuell sei die Sache zur weiteren Untersuchung an die Vorinstanzen zurückzuweisen.
Die Steuerrekurskommission hat auf eine Stellungnahme verzichtet. Die Kantonale und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission kann mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]i.V.m. § 3 der Basler Verordnung vom 20. Dezember 1994 über den Vollzug der direkten Bundessteuer). Vorliegend geht es nur um das Steuerjahr 1997, so dass sich die Frage der Parallelität der Verfahren für die kantonalen und eidgenössischen Steuern nicht stellt (vgl. BGE 130 II 65 ff.); damit ist das angefochtene Urteil kantonal letztinstanzlich. Die Beschwerdeführer sind durch den angefochtenen Entscheid beschwert und nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerdeführung legitimiert. Auf die frist- und formgerechte Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Die Beschwerdeführer können mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, rügen (Art. 104 lit. a OG); zum Bundesrecht gehört auch das Bundesverfassungsrecht (BGE 125 II 508 E. 3a S. 509; StE 2004 A 21.13 Nr. 6, 2A.389/2003, E. 1.2, je mit Hinweis). Ferner kann mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. b OG). Das Bundesgericht ist allerdings an die Feststellung des Sachverhalts gebunden, soweit eine richterliche Behörde als Vorinstanz diesen nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.3 Bei Abgabestreitigkeiten kann das Bundesgericht wegen Verletzung von Bundesrecht oder unrichtiger bzw. unvollständiger Feststellung des Sachverhalts von den Begehren der Parteien abweichen, den angefochtenen Entscheid also namentlich zum Nachteil der beschwerdeführenden Partei abändern (Art. 114 Abs. 1 OG). Eine solche Berichtigung wird aber nur vorgenommen, wenn der betreffende Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (StR 60/2005 S. 24, 2P.129/2003, E. 2.2; Urteil 2A.367/2005 vom 20. Dezember 2005, E. 1.2, je mit Hinweisen).
1.4 Streitgegenstand der vorliegenden Beschwerde bildet vorab die steuerrechtliche Qualifikation der Liegenschaftsunterhaltskosten; die im vorinstanzlichen Verfahren noch umstrittene Frage des Abzugs für ein Arbeitszimmer bzw. Berufswerkzeuge ist hier nicht mehr streitig.
2.
2.1 Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (Art. 32 Abs. 2 erster Satz DBG). Nicht abziehbar sind die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 34 lit. d DBG). Als Unterhaltskosten können insbesondere die Auslagen für Reparaturen und Renovationen, die nicht wertvermehrende Aufwendungen darstellen, abgezogen werden (Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 der Verordnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [SR 642.116.2]).
2.2 Bezüglich Unterhaltskosten für neu erworbene Liegenschaften gilt die so genannte Dumont-Praxis: Handelt es sich um eine vom bisherigen Eigentümer vernachlässigte Liegenschaft, sind die Kosten, welche der Erwerber zur Instandstellung in den ersten fünf Jahren aufwenden muss, steuerlich grundsätzlich nicht abziehbar (vgl. Art. 1 Abs. 1 zweiter Satz der bundesrätlichen Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [SR 642.116]). Geht es dagegen um eine nicht vernachlässigte Liegenschaft, kann der neue Eigentümer die änschaffungsnahen Kosten steuerlich abziehen, soweit sie für den normalen, periodischen Unterhalt (und nicht zum Nachholen unterbliebenen Unterhalts) aufgewendet werden. Davon zu unterscheiden ist der Fall, wo der neue Vermieter oder Verpächter die Liegenschaft renoviert, um den Miet- oder Pachtertrag zu steigern, oder wo eine (auch selbst genutzte) Liegenschaft ganz oder teilweise umgebaut oder einer neuen Nutzung zugeführt wird. Insofern dienen die Ausgaben

nicht dazu, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsmässigen Zustand zu erhalten, sondern zielen darauf ab, die Einkommensquelle zu verbessern. Die Dumont-Praxis
bezweckt, den Steuerpflichtigen, der eine im Unterhalt vernachlässigte Liegenschaft kauft, um sie zu renovieren, steuerlich nicht besser zu stellen als denjenigen Steuerpflichtigen, der eine bereits renovierte Liegenschaft erwirbt (vgl. zum Ganzen BGE 99 Ib 362; 123 II 218; ASA 70 S. 155 E. 3d S. 158 ff.; StE 2005 A 23.1 Nr. 10, 2A.480/2004, E. 2.1; 2004 A 21.13 Nr. 6, 2A.389/2003, E. 2.1, mit Hinweisen; siehe auch Urteil 2A.52/1998 vom 30. März 1999, E. 2a und b).
3.
3.1 Die Beschwerdeführer haben im Jahr 1997 die fragliche Liegenschaft für 2 Mio. Franken erworben; diese stand vor dem Erwerb vier Jahre leer und wurde zuvor von der früheren Eigentümerin wenigstens 25 Jahre bewohnt, bis sie nach deren Tod ins Eigentum einer gleichnamigen Stiftung bzw. der Verkäuferin gelangte. Unmittelbar nach dem Kauf liessen die Beschwerdeführer die Liegenschaft für Fr. 438'638.– und im Jahr 1998 nochmals für Fr. 163'766.– renovieren, wobei vorliegend der Betrag für 1997 als Unterhaltskosten im Sinne von Art. 32 Abs. 2 DBG streitig ist.
3.1.1 Mit der Vorinstanz ist bereits ein derartiges Verhältnis zwischen Instandstellungskosten und Erwerbspreis als gewichtiges Indiz zu werten, dass die Liegenschaft im Unterhalt vernachlässigt war. Die Beschwerdeführer wollen zwar die gesamten Renovationskosten in einen wertvermehrenden (Fr. 80'591.95) und einen werterhaltenden Anteil (Fr. 358'045.80) aufgeteilt wissen, lassen es aber am entsprechenden Nachweis fehlen: Weder ihrer Aufstellung L̈iegenschaftsunterhalt 1997ñoch den eingereichten Rechnungskopien kann entnommen werden, welchen Arbeiten sie konkret wertvermehrenden Charakter zusprechen. Die betreffenden Renovationen umfassten gemäss dieser Aufstellung namentlich Baumeister-, Gipser-, Schreiner-, innere Maler- und Tapezierarbeiten sowie Arbeiten an der Heizungsanlage und den sanitären Anlagen. Soweit die Rechnungen aussagekräftig sind, ergibt sich daraus, dass es sich um umfassende Umbau- bzw. Renovationsarbeiten handelte, wie sie regelmässig nur erforderlich sind, wenn ein aufgestauter Unterhaltsbedarf besteht (z.B. Teilsanierung der sanitären Anlagen). Die Vorinstanz hat somit zu Recht erkannt, dass auch aus Art und Umfang der Umbauarbeiten, die über den normalen periodischen Unterhalt hinausgehen, auf eine
vormalige Vernachlässigung der fraglichen Liegenschaft zu schliessen sei (vgl. zum Ganzen auch BGE 123 II 218 E. 2 S. 224; StE 2004 A 21.13 Nr. 6, 2A.389/2003, E. 2.2).
3.1.2 Nicht gefolgt werden kann indessen der Vorinstanz, wenn sie aus BGE 123 II 218 (E. 2 S. 224 f.) den Schluss zieht, das Bundesgericht bringe eine ganzheitliche Betrachtungsweise zur Anwendung, indem es nicht zwischen Mehrwert und Unterhalt unterscheide. Dies ist nicht der Fall (vgl. E. 1c S. 223 des Urteils). Allerdings haben die Beschwerdeführer keine Aufstellung eingereicht, aus welcher die Unterscheidung zwischen Unterhalt und Mehrwert klar hervorgeht, womit sich die Frage der Abgrenzung nicht stellt (wie bereits in BGE 123 II 218). Im Übrigen wurde beim Umbau der Liegenschaft ein Arbeitszimmer eingerichtet, was, unabhängig von der (Un-)Zulässigkeit eines entsprechenden Abzugs, auch zu einer Verbesserung bzw. Wertsteigerung geführt hat. Wertvermehrende Aufwendungen für eine solche Liegenschaft können nach der erwähnten Praxis indes nicht abgezogen werden (vgl. auch Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 e contrario der genannten Verordnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung) bzw. sind nach Art. 34 lit. d DBG nicht abziehbar.
3.1.3 Es ist somit bundesrechtlich nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz aufgrund der aufgezeigten Indizien zum Schluss gekommen ist, mit den Umbau- bzw. Renovationsarbeiten sei nicht der periodische, normale Unterhalt vorgenommen, sondern unterbliebener Unterhalt nachgeholt worden. In Übereinstimmung mit der geltenden Rechtsprechung hat sie den Abzug der geltend gemachten Unterhaltskosten zu Recht verweigert.
3.2 Nach Ansicht der Vorinstanz können vorliegend dennoch Unterhaltskosten im Umfang von 2 % des Steuerwerts der Liegenschaft abgezogen werden. Mit einem solchen Pauschalabzug würden erfahrungsgemäss die tatsächlichen Unterhaltskosten abgegolten, die anfielen, um den Zustand der erworbenen Liegenschaft zu erhalten. Sie verweist hierzu auf die entsprechende kantonale Praxis (vgl. Emanuel Grüninger/Walter Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 265).

Wird eine vernachlässigte Liegenschaft umfassend erneuert, spricht die Vermutung dafür, dass die gesamten Aufwendungen wertvermehrenden Charakter hatten und nicht absetzbar sind (vgl. StE 2005 A 23.1 Nr. 10, 2A.480/2004, E. 2.3; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N. 49 zu Art. 32 DBG; siehe auch Bernhard Zwahlen, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. 1/2a, Basel etc. 2000, N. 12 zu Art. 32 DBG). Ob dagegen im konkreten Fall die betreffenden Auslagen al-

lenfalls (zum Teil) den Charakter von Gewinnungskosten haben konnten, was allein gerechtfertigt hätte, sie abzuziehen, oder ob die Liegenschaft im ursprünglichen Zustand zur Erzeugung von Einkommen bzw. zur bestimmungsgemässen Nutzung geeignet war, kann offen bleiben. Bei einer solchen Annahme und einer über zehnjährigen Liegenschaft wäre vorliegend entgegen der Vorinstanz ohnehin von einem Pauschalabzug von 20 % vom Brutto-Mietwert auszugehen (vgl. Art. 32 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 2 der zitierten bundesrätlichen Verordnung); dies hätte bei einem maximalen Eigenmietwert von Fr. 72'000.– p.a. im Vergleich zu den zugelassenen Unterhaltskosten (Fr. 30'580.–) einen niedrigeren Betrag und damit eine Verschlechterung zur
Folge. In dieser Hinsicht bzw. in Bezug auf den zugelassenen Abzug als Ganzen drängt sich hier jedoch keine reformatio in peius auf (vgl. E. 1.3; siehe auch Pra 2005 Nr. 18 S. 126, 2A.286/2004, E. 2.1; StE 2004 B 96.12 Nr. 14, 2A.408/2002, E. 1.4; Urteile 2A.87/2005 vom 28. April 2006, E. 4.2; 2A.438/1998 vom 2. März 1999, E. 2). Weder die Eidgenössische noch die Kantonale Steuerverwaltung haben denn auch einen entsprechenden Antrag gestellt. Im Übrigen haben die Beschwerdeführer die Frage der Höhe des Pauschalabzugs vorliegend nicht mehr aufgeworfen. Unter diesen Umständen erscheint hier eine Korrektur nicht dringend notwendig.
3.3 Was die Beschwerdeführer weiter einwenden, überzeugt nicht.
3.3.1 Sie machen geltend, die Vorinstanz habe die vorgelegten Beweise weder tatsächlich abgenommen noch gewürdigt noch sich mit den eingereichten Unterlagen auseinandergesetzt; allenfalls hätte sie die Steuerakten der Vorbesitzerin beiziehen oder deren Vertreter befragen sollen. Sie habe damit den Anspruch der Beschwerdeführer auf rechtliches Gehör verletzt.
3.3.2 Art. 29 Abs. 2 BV, auf den sich die Beschwerdeführer allein berufen, gewährt den Parteien im Sinn von verfassungsmässigen Mindestgarantien Anspruch darauf, sich vor Erlass einer belastenden Verfügung zu äussern, erhebliche Beweise einzubringen, an der Erhebung von Beweisen mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern (BGE 129 II 497 E. 2.2 S. 504 f.; StE 2004 A 21.13 Nr. 6, 2A.389/2003, E. 2.3.2, je mit Hinweisen). Verschiedene Verfahrensrechte des Steuerpflichtigen sind zudem spezialgesetzlich geregelt (Art. 114 ff., 135 Abs. 2, 143 Abs. 2 DBG). So müssen die von diesem angebotenen Beweise abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen (Art. 115 DBG).
3.3.3 Von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs kann vorliegend keine Rede sein: Die Beschwerdeführer hatten sowohl im Veranlagungsverfahren als auch im Einsprache- und Rekursverfahren Gelegenheit, sich zu den geltend gemachten Unterhaltskosten zu äussern und einschlägige Unterlagen einzureichen; sie haben indes weder z.B. Pläne oder Bilder der Liegenschaft zum Zeitpunkt des Erwerbs noch Belege der früheren Eigentümerin, aus welchen regelmässige Unterhaltsarbeiten hervorgingen, vorgelegt. Die Vorinstanz befasste sich mit den eingereichten Rechnungen und deren Aufteilung in werterhaltende und wertvermehrende Aufwendungen; dass sie aufgrund dieser Unterlagen zum Ergebnis kam, bei den fraglichen Renovationsarbeiten habe es sich um ein Nachholen von während längerer Zeit unterbliebenem Unterhalt im Sinne der Bundesgerichtspraxis gehandelt, ist unter dem Gesichtspunkt des Anspruchs auf rechtliches Gehör nicht zu beanstanden (vgl. auch BGE 123 II 218 nicht publ. E. 3). Daran ändert auch das nicht weiter belegte Schreiben des Vertreters der Verkäuferin der Liegenschaft nichts, wonach diese beim Kauf in sehr gutem Zustand gewesen sei. Ebenso wenig liegt eine Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes vor; denn nach der im Steuerrecht
allgemein geltenden Beweislastregel oblag der Nachweis für die steuermindernd geltend gemachten Abzüge den Beschwerdeführern (StE 2004 A 21.13 Nr. 6, 2A.389/2003, E. 2.3.2, mit Hinweis). Diese haben es selber zu vertreten, wenn Unterhaltskosten mangels Substantiierung unberücksichtigt geblieben sind, die möglicherweise abzugsfähig gewesen wären (vgl. Art. 32 Abs. 2 DBG; Art. 1 Abs. 1 erster Satz der genannten bundesrätlichen Verordnung).
4.
Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 153, 153a und 156 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'500.– wird den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.
3.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 21. Juni 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: