Urteilskopf

107 Ib 22

6. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 13. Februar 1981 i.S. Wehrsteuerverwaltung des Kantons Bern gegen S. und Kantonale Rekurskommission Bern (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 22 Abs. 1 lit. e, Art. 23 WstB; Instandstellungsaufwendungen für eine Liegenschaft.

Instandstellungsaufwendungen im Anschluss an den Erwerb einer Liegenschaft durch Erbschaft sind als Unterhaltskosten gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. e WstB zu betrachten. Sie können von den Erben insoweit vom rohen Einkommen abgezogen werden, als der Erblasser zum Abzug der tatsächlichen Kosten berechtigt gewesen wäre (E. 2a). Der übernehmende Miterbe ist zum Abzug von Instandstellungskosten, welche ihm unmittelbar im Anschluss an die Übernahme der Liegenschaft anfallen, im Umfang seiner Erbquote berechtigt (E. 2b).

Regeste (fr):
Art. 22 al. 1 let. e, art. 23 IDN; dépenses engagées pour la rénovation d'un immeuble.

Les dépenses engagées pour rénover un immeuble acquis par voie successorale doivent être considérées comme frais d'entretien, au sens de l'art. 22 al. 1 let. e IDN. Les héritiers peuvent les déduire de leur revenu brut dans la mesure où le de cujus aurait lui-même été en droit de le faire (consid. 2a). Quant au cohéritier attributaire de l'immeuble, il ne peut déduire de ces frais qu'une part équivalant à celle qu'il a dans la succession (consid. 2b).

Regesto (it):
Art. 22 cpv. 1 lett. e, art. 23 DIN; spese di riparazione di un immobile.

Le spese effettuate per riparare un immobile acquistato per successione vanno considerate come spese di manutenzione ai sensi dell'art. 22 cpv. 1 lett. e DIN. Gli eredi possono dedurle dal loro reddito nella misura in cui il de cujus avrebbe avuto il diritto di farlo (consid. 2a). Il coerede a cui l'immobile è stato attribuito può dedurre soltanto la parte di tali spese corrispondente alla sua quota ereditaria (consid. 2b).

Sachverhalt ab Seite 23

Die Erbengemeinschaft des am 1. März 1973 verstorbenen Emil Adolf S. trat gemäss Vertrag vom 6. August 1973 ihrem Miterben Hans Ulrich S.-C. verschiedene Liegenschaften ab, welche ein landwirtschaftliches Heimwesen bilden. Die Erbteilung erfolgte mit Vertrag vom 12. Dezember 1974 nach Massgabe der gesetzlichen Erbteile; dabei wurde Hans Ulrich S. die Kaufpreisrestanz für die abgetretenen Parzellen auf seinen Erbteil angerechnet. In den Bemessungsjahren für die 18. Wehrsteuerperiode, 1973/74, liess Hans Ulrich S. am Gebäude des Heimwesens Instandstellungsarbeiten für Fr. 75'606.85 ausführen. Diesen Betrag zog er in seiner Steuererklärung als Unterhaltskosten im Sinne von Art. 22 Abs. 1 lit. e WstB vom rohen Einkommen ab. Die Veranlagungsbehörde anerkannte im Einspracheverfahren diesen Abzug lediglich im Umfang seines Erbanteils von 3/16; sie liess somit Fr. 14'176.- bzw. durchschnittlich Fr. 7'100.- zum Abzug zu. Die Rekurskommission des Kantons Bern hiess eine Beschwerde Hans Ulrich S's. gegen die Einspracheverfügung teilweise gut. Sie erwog im wesentlichen, der Rekurrent habe als Erbe Anspruch auf den Abzug der vollen Ausgaben zur Wie-

derherstellung des Zustandes, in dem sich das Gebäude während des Besitzes des Erblassers befunden hatte; immerhin müsse er sich in Rechnung stellen lassen, was sein Rechtsvorgänger als Unterhaltskosten bereits früher abgezogen habe, ohne

BGE 107 Ib 22 S. 24

tatsächlich Aufwendungen für den Gebäudeunterhalt zu tätigen. Beim Erbantritt habe ein bedeutender Unterhaltsnachholbedarf von schätzungsweise Fr. 10'000.- bestanden, welcher nicht nochmals in Abzug gebracht werden dürfe. Das Bundesgericht heisst eine Beschwerde der Wehrsteuerverwaltung des Kantons Bern gegen diesen Entscheid teilweise gut aus folgenden.

Erwägungen

Erwägungen:

2. Seit der Änderung der Rechtsprechung im Jahre 1973 (BGE 99 Ib 366 E. d) hatte das Bundesgericht nicht zu entscheiden, ob Instandstellungsaufwendungen im Anschluss an den Erwerb einer Liegenschaft durch Erbgang als Unterhaltskosten anerkannt werden können, oder ebenfalls als wertvermehrende Aufwendungen zu qualifizieren sind. Diese Frage ist nunmehr zu prüfen. a) Nach Art. 560 ZGB erwerben die Erben die Erbschaft als Ganzes mit dem Tode des Erblassers kraft Gesetzes; mit Vorbehalt der gesetzlichen Ausnahmen gehen die Forderungen, die dinglichen Rechte und der Besitz des Erblassers ohne weiteres und insgesamt auf sie über, die Schulden des Erblassers werden zu ihren persönlichen Schulden. Die Erbfolge des ZGB wird somit vom Grundsatz der Gesamtnachfolge, der Universalsukzession, beherrscht. Dies bedeutet, dass die einzelnen Vermögensgegenstände des Erblassers nicht je gesondert auf die Erben übergehen, sondern dass der ganze Inbegriff vererblicher Verhältnisse, in denen der Erblasser bei seinem Tode gestanden ist, als eine geschlossene Einheit auf die Erben übergeht. Diese Gesamtnachfolge kann vom Erblasser nicht wegbedungen werden und charakterisiert geradezu den erbrechtlichen Vermögensübergang. Treten somit die Erben grundsätzlich in die gesamte vermögensrechtliche Stellung des Erblassers ein, so haben Instandstellungskosten für einen Vermögensgegenstand der Erbschaft für die Erben denselben Charakter, den sie für den Erblasser gehabt hätten; sie bilden auch wirtschaftlich betrachtet weder Anlagekosten noch wertvermehrende Aufwendungen, soweit sie ausschliesslich der Wiederherstellung oder Erhaltung des Wertes des Erbschaftsgegenstandes dienen und deshalb im technischen Sinne Unterhaltskosten darstellen. Die Erben sind aus diesem Grunde zum Abzug der tatsächlichen

BGE 107 Ib 22 S. 25

Aufwendungen für die Instandstellung einer ererbten Liegenschaft auch dann berechtigt, wenn die Instandstellungsarbeiten unmittelbar nach Erwerb der Erbschaft ausgeführt werden. Allerdings sind die Erben zum Abzug nur insoweit zuzulassen, als auch der Erblasser den Abzug der tatsächlichen Kosten hätte verlangen können. Soweit in früheren Veranlagungsperioden den entsprechenden Aufwendungen bereits durch einen Pauschalabzug Rechnung getragen worden ist, und der Erblasser deshalb die tatsächlichen Kosten nicht in vollem Umfange hätte geltendmachen können, ist auch den Erben ein Abzug verwehrt.
b) Beerben mehrere Erben den Erblasser, so besteht unter ihnen, bis die Erbschaft geteilt ist, infolge des Erbganges eine Gemeinschaft aller Rechte und Pflichten der Erbschaft. Sie werden Gesamteigentümer der Erbschafts-

gegenstände und haften für die Schulden des Erblassers solidarisch (Art. 602 Abs. 1, 2, Art. 603 Abs. 1 ZGB). Wird die Erbschaft indessen geteilt, so werden den Miterben einzelne Erbschaftssachen zu ausschliesslichem Eigentum zugewiesen; die Übertragung einer Erbschaftssache geschieht somit bei der Teilung nicht auf dem Wege der Universal-, sondern durch Singularsukzession (vgl. Art. 637 ZGB). Diesem Grundsatz entspricht, dass den Miterben einzelne Sachen, insbesondere Grundstücke, zu einem bestimmten Anrechnungswert übertragen werden (Art. 617 f. ZGB). Dieser Anrechnungswert wird für ein Grundstück in der Regel, wie bei einem Kauf, unter Berücksichtigung des Unterhaltszustandes der Liegenschaft festgelegt. Namentlich wird einem Unterhaltsnachholbedarf regelmässig durch einen Einschlag Rechnung getragen. Der Miterbe, der eine Liegenschaft auf Anrechnung an seinen Erbteil übernimmt, ist demnach insofern in derselben Lage wie ein Käufer, als er nicht schon aufgrund seiner erbrechtlichen Stellung gesamthänderisch an der Liegenschaft mitberechtigt ist. Dabei ist allerdings nicht entscheidend, ob im konkreten Fall der Anrechnungswert tatsächlich unter Berücksichtigung des Unterhaltszustandes der Liegenschaft festgelegt wird oder nicht. Soweit die Übertragung der Liegenschaft einer Singularsukzession gleichkommt, ist der einkommenssteuerrechtlich relevante objektive Wert der Liegenschaft im Zeitpunkt der Übertragung massgebend, welcher entscheidend vom Zustand des Unterhalts abhängt und welcher durch Instandstellungsarbeiten im Anschluss an den

Erwerb erhöht wird. Im Umfange des quotenmässigen Anteils seiner Miterben der übernehmende Miterbe die Liegenschaft wie ein Singularsukzessor; Instandstellungsaufwendungen, die er im Anschluss an den Erwerb der Liegenschaft tätigt, haben in diesem Umfange wertvermehrenden Charakter. Im Umfang seines eigenen Erbanteils tritt der Miterbe indessen auch bezüglich der übernommenen Liegenschaft in die vermögensrechtliche Stellung des Erblassers ein; insoweit ist er zum Abzug der Unterhaltskosten im Anschluss an den Erwerb berechtigt, soweit der Erblasser einen entsprechenden Abzug hätte geltendmachen können. In diesem Sinne ist die ältere Rechtsprechung des Bundesgerichtes (vgl. Urteil vom 26. September 1969 i.S. K. in ASA Bd. 39 S. 102) zu präzisieren. c) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Beschwerdegegner die Unterhaltsaufwendungen, deren Berücksichtigung er beansprucht, unmittelbar im Anschluss an den Erwerb der Liegenschaft getätigt hat. Da der Erblasser, wie die Vorinstanz ohne Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens festgestellt hat, bereits Fr. 10'000.- dieser Kosten im Wege der Pauschalierung in früheren Steuerperioden abgezogen hat, ist dieser Betrag an die tatsächlichen Unterhaltskosten anzurechnen. Der Beschwerdegegner ist an der Erbschaft zu 3/16 beteiligt. Es ergibt sich somit folgende Rechnung:

Unterhaltskosten Fr. 75'606.85
./. bereits berücksichtigter
Betrag (Pauschalierung) Fr. 10'000.–
———————-
Abzugsfähige Unterhaltskosten Fr. 65'606.85
im Umfang von 3/16 für den Beschwerdegegner Fr. 12'300.–
pro Jahr somit Fr. 6'150.–
==========

Die Beschwerde ist in diesem Sinne teilweise gutzuheissen und der zulässige Abzug vom rohen Einkommen des Beschwerdegegners unter dem Titel Unterhaltskosten ist für die 18. Wehrsteuerperiode auf Fr. 12'300.-, bzw. Fr. 6'150.- pro Jahr, festzusetzen.