

## Liegenschaftskosten

### Bemessung der Unterhaltungskostenpauschale bei Baurechtsliegenschaften

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2008-136 vom 18. Juni 2009

*Bei vermieteten Baurechtsliegenschaften können nebst den bezahlten Baurechtszinsen die Kosten des Liegenschaftsunterhalts im effektiven Umfang oder als Pauschale von 10%/20% des Bruttomietetrags abgezogen werden. Bei Anwendung der Pauschale ist nach der – rechtmässigen und angemessenen – Praxis der Verwaltung der Bruttomietetrags um den Baurechtszins zu kürzen.*

#### Sachverhalt:

A. Die Rekurrenten, die Ehegatten V. und D. X., machten in der Steuererklärung 2006 für die Liegenschaften A. und B., Basel, pauschale Liegenschaftsunterhaltungskosten in der Höhe von CHF 70'123.– geltend. Die Steuerverwaltung anerkannte für die besagten Liegenschaften in der Veranlagungsverfügung vom 3. April 2008 hingegen nur pauschale Liegenschaftsunterhaltungskosten in der Höhe von CHF 54'034.–, da sich die Liegenschaftskostenpauschale von 20% nicht wie von den Rekurrenten deklariert aufgrund der Bruttomietzinsenerträge in der Höhe von CHF 350'619.– sondern aufgrund der Nettomietzinsenerträge in der Höhe von CHF 270'173.– berechne. Der Nettomietzinsenertrag setze sich vorliegend aus dem Bruttomietzinsenertrag abzüglich der Ausgaben für die Baurechtszinsen in der Höhe von CHF 80'446.– zusammen. Überdies setzte die Steuerverwaltung entgegen der Deklaration das Einkommen der Rekurrenten mit CHF 91'052.– anstatt mit CHF 83'028.– fest. Die Rekurrenten wurden in der Veranlagungsverfügung vom 3. April 2008 für die kantonalen Steuern pro 2006 mit einem Einkommen von CHF 138'900.– veranlagt.

B. Gegen diese Veranlagungsverfügung erhoben die Rekurrenten mit Eingabe vom 29. April 2008 Einsprache. Sie beantragten, dass der pauschale Unterhalt für die Liegenschaften A. und B. mit CHF 70'123.80 zu berücksichtigen sei und das Einkommen der Rekurrenten auf CHF 83'028.– zu reduzieren sei.

Die Steuerverwaltung hiess mit Entscheid vom 23. September 2008 die Einsprache bezüglich des Einkommens der Rekurrenten gut, da die Veranlagung auf einer unkorrekten Bescheinigung in einem Meldeformular für Bezüge von Verwaltungsräten und Organen beruhte. Hinsichtlich der Liegenschaftskostenpauschale wies die Verwaltung die Einsprache jedoch ab. Ihre Begründung stützte sie im Wesentlichen auf die Praxis, wonach die Baurechtszinsen für vermietete Liegenschaften bzw. Eigentumswohnungen im Privatvermögen zwar vom Einkommen abgezogen werden können, sich die Liegenschaftskostenpauschale in diesen Fällen allerdings vom um

die Baurechtzinsen gekürzten Bruttomiettertrag errechne. Die veranlagte Liegenschaftskostenpauschale in der Höhe von CHF 54'035.– erweise sich somit als rechtmässig. Das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen für die kantonalen Steuern pro 2006 wurde unter Berücksichtigung des reduzierten Einkommens des Ehemannes neu auf CHF 130'800.– festgelegt.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 21. Oktober 2008. Die Rekurrenten beantragen, dass der pauschale Unterhalt für die Liegenschaft A. und B. in Basel mit CHF 70'123.80 zu berücksichtigen sei. Auf die Einzelheiten ihres Standpunkts wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung die Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen.

#### *Erwägungen:*

2. a) Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 23. September 2008 betreffend kantonale Steuern pro 2006 aufzuheben und Unterhaltskosten für die Liegenschaften A. und B. in Basel in der Höhe von CHF 70'123.80 einzusetzen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Umstritten ist demgegenüber, ob die Verwaltung zu Recht die Liegenschaftskostenpauschale aufgrund der um die Baurechtzinsen reduzierten Bruttomietterträge errechnet hat. Nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die Höhe des Einkommens des Rekurrenten, da diesem Begehren bereits im Einspracheverfahren von der Steuerverwaltung entsprochen wurde.

3. a) Gemäss § 31 Abs. 2 StG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten (lit. a), die Versicherungsprämien (lit. b), die Kosten der Verwaltung durch Dritte (lit. c) sowie die Aufwendungen für Massnahmen, die dem Energiesparen, dem Umweltschutz oder der Erfüllung gesetzlicher oder behördlicher Denkmalschutzvorschriften dienen, abgezogen werden. Abzugsfähig sind nur die tatsächlichen Kosten. Für Grundstücke des Privatvermögens kann nach § 31 Abs. 3 StG anstelle der tatsächlichen Kosten ein Pauschalabzug geltend gemacht werden. Gemäss § 37 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) beträgt die Liegenschaftskostenpauschale für im Privatvermögen gehaltene Liegenschaften 10 Prozent vom Mietertrag (ohne Nebenkosten) bzw. Eigenmietwert, wenn das Gebäude zu Beginn der Steuerperiode bis 10 Jahre alt ist (lit. a) und 20 Prozent vom Mietertrag (ohne Nebenkosten) bzw. Eigenmietwert, wenn das Gebäude in diesem Zeitpunkt älter als 10 Jahre ist (lit. b).

b) Gemäss § 32 Abs. 1 lit. a StG können die privaten Schuldzinsen im Umfang der nach den §§ 21, 21a und 22 steuerbaren Vermögenserträge und weiterer CHF 50'000.– von den Einkünften abgezogen werden.

c) Nicht abziehbar sind hingegen nach § 34 StG unter anderem die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (lit. d). Nicht abziehbar sind gemäss § 38 Abs. 2 StV die Baurechtszinsen bei selbstgenutzten Wohnliegenschaften (Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen). Auch nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind Baurechtszinsen bei selbstgenutzten Wohnliegenschaften nicht abziehbar. Solche Zinsen seien nicht mit Schuldzinsen (für eine Kapitalschuld) gleichzusetzen, sondern stellen periodische Gegenleistungen für den Erwerb des Baurechts und damit Aufwendungen für die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes dar (vgl. BGE vom 29. März 1999 publ. in StE 1999 B 25.6. Nr. 34, Erw. 2b). Aus diesem Urteil geht jedoch nicht eindeutig hervor, ob es sich bei der im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaft um eine selbstbewohnte oder eine vermietete Liegenschaft handelt.

4. Für vermietete Baurechtsliegenschaften bzw. Eigentumswohnungen, welche im Privatvermögen gehalten werden, lässt die Steuerverwaltung als Praxislösung neben dem Abzug der Baurechtszinsen zwar den Pauschalabzug von 10% bzw. 20% für Liegenschaftsunterhalt zu, berechnet diesen jedoch vom um den Baurechtszins gekürzten Brutto-Mietertrag.

5. a) Die Rekurrenten vertreten grundsätzlich die Ansicht, dass im Hinblick auf den pauschalen Liegenschaftsunterhalt die Baurechtszinsen und die Hypothekarzinsen gleich zu behandeln sind. Die Steuerverwaltung stütze sich bei der Kürzung des pauschalen Liegenschaftsunterhalts zu Unrecht auf eine bundesgerichtliche Rechtsprechung ab, wonach nur eine abzugsfähige Zinsschuld vorliege, wenn eine Kapitalschuld vorhanden sei. Diese Begründung sei nicht sachgerecht, da sich die Parteien bezüglich der Abzugsfähigkeit der Baurechtszinsen als solche einig seien. Allerdings können gemäss § 38 Abs. 2 lit. d StV die Baurechtszinsen nur für selbstgenutzte Liegenschaften nicht abgezogen werden. Vorliegend handelt es sich jedoch nicht um eine selbstgenutzte, sondern um eine vermietete Liegenschaft. Für diesen Fall hat die Steuerverwaltung die besagte Praxis entwickelt, welche den Abzug der Baurechtszinsen zwar zulässt, jedoch diese für die Berechnung der Liegenschaftskostenpauschale von den Brutto-Mieterträgen in Abzug bringt.

b) Als weiteren Grund für die Gleichbehandlung von Baurechtszinsen und Hypothekarzinsen führen die Rekurrenten an, dass der Erwerb einer Liegenschaft entweder durch Kreditaufnahme bei einer Bank oder durch die Begründung eines Baurechts getätigt werden könne. Es könne nicht angehen, dass derjenige, welcher sich sein fehlendes Kapital dadurch substituieren lasse, dass er sich ein Baurecht einräumen lasse, nicht auch steuerlich demjenigen gleich gestellt werde, welcher sich sein Kapital durch einen Bankkredit beschaffe.

c) Die Rekurrenten räumen zwar ein, dass es sich bei einem Baurecht um ein beschränkt dingliches Recht handelt, welches gemäss Art. 770 Abs. 3 ZGB im Grundbuch als selbstständiges und dauerndes Recht eingetragen worden ist. Sie wehren sich jedoch gegen die Auffassung der Verwaltung, wonach die Abzugsfähigkeit der Baurechtszinsen steuerlich anders zu behandeln sei als die Abzugsfähigkeit der Hypothekarzinsen. Die Rekurrenten seien in der Tat als Eigentümer zweier Grundstückparzellen und einer Baurechtsparzelle eingetragen. Es lägen wirtschaftlich die identischen Verhältnisse vor, unabhängig davon, ob eine blossе Dienstbarkeit oder Eigentum an einer Liegenschaftsparzelle bestehe.

d) Auch der Wortlaut von § 37 StV spreche gegen eine Kürzung der Bemessungsbasis um die Baurechtszinsen. Dies gerade im Unterschied zu den Nebenkosten, welche explizit erwähnt würden. Wenn eine solche Kürzung vom Verordnungsgeber gewollt gewesen wäre, hätte diese wie für die Nebenkosten ausdrücklich in die Bestimmung aufgenommen werden müssen.

e) Der Wortlaut von Gesetz und Verordnung spreche zudem ausdrücklich von einer Pauschale auf den Mietzinseinnahmen, was folgerichtig einen steuerlichen Abzug auf Seiten des Baurechtsgebers ausschliesse. Es sei dementsprechend nicht einzusehen, weshalb auf dem bezahlten Entgelt weder dem Baurechtsgeber noch dem Baurechtsnehmer ein pauschaler Unterhaltsabzug gewährt werde. Der Liegenschaftsunterhalt sei sowohl bei einer Liegenschaft im Baurecht wie auch bei einer Liegenschaft im Eigentum des Vermieters gleich hoch. Der Baurechtsnehmer habe auch keinen Vorteil beim Liegenschaftsaufwand, weshalb eine Besserstellung desjenigen Liegenschaftsbesitzers, welcher nicht auf die Einräumung eines Baurechts angewiesen sei, nicht rechtens sei. Dies wäre nur vertretbar, wenn dem Baurechtsgeber ein pauschaler Liegenschaftsunterhalt gewährt würde, was jedoch das Gesetz nicht vorsehe.

f) Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ergebe sich weiter, dass wirtschaftlich identische Sachverhalte auch identisch zu besteuern seien, weshalb es vorliegend nicht zulässig sei, für die Berechnung der Liegenschaftskostenpauschale die Baurechtszinsen von den Mieterträgen vorgängig in Abzug zu bringen. Bei Vermietern, die Eigentümer einer Liegenschaft seien, finde eine andere Besteuerung statt, obwohl wirtschaftlich betrachtet identische Sachverhalte vorlägen.

6. a) Die Steuerverwaltung lehnt die von den Rekurrenten begehrte Lösung ab, da sich bei der Berechnung der Liegenschaftskostenpauschale eine Vermischung von effektiven und pauschalen Abzügen ergebe, welche generell im Steuerrecht abzulehnen sei.

b) Der vom Bundesgericht im erwähnten Entscheid vom 29. März 1999 geäusserten Meinung schliesst sich die Verwaltung grundsätzlich an und lässt den Abzug der Baurechtszinsen bei selbstgenutzten Liegenschaften im Privatvermögen nicht zu. Sie trägt jedoch der zu diesem Urteil in der Literatur geäusserten Kritik insofern Rechnung, als sie eine Differenzierung zwischen selbstbenutzten und fremdvermie-

teten Baurechtsliegenschaften im Privatvermögen vornimmt (vgl. zur Kritik: Locher, Kommentar zum DBG, Art. 33 Rz 24 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, Art. 33 N 33). Die von ihr angewendete Praxislösung würde neben der Liegenschaftskostenpauschale auch die Baurechtszinsen zum Abzug zulassen, die Pauschale jedoch aufgrund der um die Baurechtszinsen reduzierten Bruttomieteträgen berechnen. Diese Lösung sei für die Rekurrenten zumindest nicht ungünstig, da es sich bei den Baurechtszinsen eigentlich um Gewinnungskosten und damit um effektive Kosten handle, welche bei Anwendung der Pauschale überhaupt nicht mehr berücksichtigt werden könnten.

c) Die von den Rekurrenten vorgeschlagene Lösung, die Liegenschaftskostenpauschale aufgrund der Bruttomietzinsenträgen vor Abzug der Baurechtszinsen zu berechnen, sei abzulehnen. Diese Lösung vermische effektive und pauschale Elemente und finde in den Gesetzes- und Verordnungsbestimmungen keine Stütze. Sollte die Praxislösung der Verwaltung hingegen nicht für rechtmässig befunden werden, sei den Rekurrenten auch die Liegenschaftskostenpauschale nicht zu gewähren und ihnen nur die Abzüge für die effektiven Baurechtszinsen und die effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten zu gewähren.

7. a) Es kann festgehalten werden, dass für die Frage der Berechnung der Liegenschaftskostenpauschale für vermietete Baurechtsliegenschaften im Privatvermögen, weder auf Gesetzes- noch auf Verordnungsstufe eine Regelung besteht. Wie bereits aufgezeigt wurde, hat zwar das Bundesgericht einen ähnlichen Fall entschieden, allerdings ohne eine Differenzierung zwischen vermieteten und selbstbewohnten Baurechtsliegenschaften vorzunehmen. Somit können daraus nur bedingt Schlüsse gezogen werden. Der generelle Ausschluss der Abzugsfähigkeit von Baurechtszinsen, den das Bundesgericht in diesem Entscheid vertritt, stiess in der Literatur teilweise auf Kritik (vgl. Locher a.a.O., Art. 33 Rz 24; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 33 N 33). Die Steuerrekurskommission folgt grundsätzlich diesen Lehmeinungen und spricht sich ebenfalls für eine differenzierte Behandlung der Abzugsfähigkeit der Baurechtszinsen bei vermieteten gegenüber selbst bewohnten Liegenschaften aus. Hingegen folgt sie auch dem Bundesgericht, als es sich bei den Baurechtszinsen nicht um Finanzierungskosten, sondern um Gewinnungskosten handelt. Vor diesem Hintergrund erscheint die von der Steuerverwaltung angewendete Praktikerlösung als angemessen und für die Steuerpflichtigen günstige Lösung.

b) aa) Die von den Rekurrenten vorgebrachte Argumentation, dass Baurechtszinsen gleich wie Hypothekarzinsen zu behandeln sind und entsprechend in Abzug gebracht werden können, erweist sich als nicht stichhaltig. Hypothekarzinsen sind Schuldzinsen, welche als Vergütung für eine Geldschuld zu entrichten sind. Baurechtszinsen hingegen sind Gegenleistungen des Baurechtsnehmers an den Grundeigentümer für die vorübergehende Benutzung des Baugrundstücks (vgl. BGE vom 29. März 1999 publ. in StE 1999 B 25.6. Nr. 34). Die von der Lehre geäusserte Kritik an diesem Entscheid betrifft einzig den Anspruch auf eine differenzierte Behandlung von selbstbewohnten und vermieteten Baurechtsliegenschaften, stellt jedoch die Richtigkeit des Bundesgerichtsentscheides nicht in Frage. Die von der Steuerverwal-

tung angewendete Praxislösung trägt dem Anspruch auf eine differenzierte Betrachtung Rechnung, ist jedoch nur als Gesamtlösung zu sehen. Die Baurechtszinsen werden neben der Liegenschaftskostenpauschale nur zum Abzug zugelassen, wenn die Berechnungsbasis der Mieterträge entsprechend reduziert wird. Dies geht auch klar aus der Aussage der Verwaltung hervor, wonach bei einer Absage an diese Praxis, keine Pauschale mehr zu gewähren wäre und nur noch die effektiven Kosten in Abzug gebracht werden könnten.

bb) Ebenso kann nicht aus dem Wortlaut von § 37 StV abgeleitet werden, dass eine Kürzung der Bemessungsbasis um die Baurechtszinsen nicht zulässig sein soll. Die Tatsache, dass die Nebenkosten als Abzüge zugelassen werden, lässt nicht den Umkehrschluss zu, wonach die Mieterträge nicht um die Baurechtszinsen gekürzt werden dürften. Die Erwähnung der Nebenkosten hat rein erklärenden Charakter, was auch durch die Setzung von Klammern zum Ausdruck kommt.

cc) Noch einzugehen ist auf das Argument der Rekurrenten, wonach hinsichtlich der Höhe der gewährten Liegenschaftskostenpauschale Baurechtsnehmer und Baurechtsgeber gegenüber Eigentümern von Liegenschaften ungleich behandelt würden, da dem Baurechtsnehmer nur die Liegenschaftskostenpauschale auf dem um die Baurechtszinsen gekürzten Mietertrag gewährt werde und auch der Baurechtsgeber keinen entsprechenden Abzug machen könne. Hierzu ist festzuhalten, dass der Baurechtszins vom Einkommen in Abzug gebracht werden kann und damit sehr wohl berücksichtigt wird. Eine Ungleichbehandlung liegt somit nicht vor, weshalb auch die Praxis der Steuerverwaltung angemessen ist.

dd) Schliesslich können die Rekurrenten auch aus dem Argument, dass wirtschaftlich identische Sachverhalte identisch zu besteuern sind, nichts für sich ableiten, da wirtschaftlich eben gerade keine identischen Sachverhalte vorliegen. Wie aufgezeigt wurde, sind Baurechtszinsen im vorliegenden Zusammenhang nicht mit Hypothekarzinsen gleichzusetzen, weshalb auch kein Anspruch eine auf identische Behandlung besteht.

8. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich die Vorbringen der Rekurrenten als nicht stichhaltig erweisen. Die von der Steuerverwaltung angewendete Praxis, wonach bei vermieteten Baurechtsliegenschaften zwar die Baurechtszinsen neben der Liegenschaftskostenpauschale in Abzug gebracht werden können, letztere jedoch aufgrund der um die Baurechtszinsen reduzierten Mieterträge zu berechnen sind, ist rechtmässig und angemessen. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist entsprechend abzuweisen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.