

**BStP | 2023 | Nr. 2**

Betreff:	Liegenschaftskosten, Nachweis, Drittvergleich
Instanz:	Bundesgericht
Entscheidungsdatum:	10. Februar 2023
Verfahrensnummer:	9C_605/2022

*Der Abzug von Liegenschaftskosten unterliegt keiner betragsmässigen Beschränkung. Die Kosten für die Drittverwaltung können daher grundsätzlich – sofern rechtsgenügend nachgewiesen – in voller Höhe als Gewinnungskosten abgezogen werden. Erfolgt die Verwaltung durch eine nahestehende Person, müssen die Verwaltungskosten einem Drittvergleich standhalten und sind, erweisen sie sich als übersetzt, auf das marktübliche Mass zu beschränken. Damit ein Drittvergleich vorgenommen werden kann, muss feststehen, welche konkrete Dienstleistungen die Liegenschaftsverwaltung umfasst. In casu wurde der geltend gemachte Verwaltungsaufwand nicht rechtsgenügend belegt. Damit bleibt es bei den gewährten Pauschalabzügen für Liegenschaftskosten.*

**Sachverhalt:**

A. wohnt im Kanton U. und ist Eigentümerin der Liegenschaften V. und W. in X./BS. Sie machte in der Steuerperiode 2016 Liegenschaftskosten von Fr. 124'684.62 (V.) und Fr. 76'535.79 (W.) geltend. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt rechnete ihr mit Veranlagungsverfügung vom 30. Mai 2019 die Liegenschaftskosten auf und gewährte stattdessen eine Liegenschaftskostenpauschale von Fr. 34'413.– (V.) und Fr. 20'059.– (W.); dies führte zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 137'900.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'308'000.– (zum Satz von Fr. 1'568'000.–). Die dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung am 10. Januar 2020 ab. Diesen Entscheid bestätigten die Steuerrekurskommission und das Appellationsgericht des Kantons Basel-Stadt mit Urteilen vom 25. März 2021 und 4. Juli 2022.

B. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 14. September 2022 beantragt A. dem Bundesgericht, es seien die effektiven Liegenschaftskosten von Fr. 85'330.51 (V.) und Fr. 59'184.62 (W.) zum Abzug zuzulassen, eventualiter sei die Sache zum Neuentscheid zurückzuweisen.

Während die Steuerverwaltung auf eine Vernehmlassung verzichtet, schliesst das Appellationsgericht auf Abweisung der Beschwerde.

**Erwägungen:**

3.1. Bei Liegenschaften im Privatvermögen können u. a. die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Art. 9 Abs. 3 Satz 1 StHG bzw. § 31 Abs. 2 lit. a-c des Gesetzes [des Kantons Basel-Stadt] vom 12. April 2000 über die direkten Steuern [StG/BS; SG 640.100]). Anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien sowie der den Unterhaltskosten gleichgestellten Aufwendungen kann die steuerpflichtige Person einen Pauschalabzug geltend machen, der bei Gebäuden, die älter als zehn Jahre sind, 20 Prozent vom Mietertrag (ohne Nebenkosten) bzw. Eigenmietwert beträgt (§ 37 Abs. 1 lit. b der Verordnung [des Kantons Basel-Stadt] vom 14. November 2000 zum Gesetz über die direkten Steuern [StV/BS; SG 640.110]).

Der Pauschalabzug ist im Harmonisierungsrecht nicht ausdrücklich vorgesehen, doch analog zur direkten Bundessteuer (Art. 32 Abs. 4 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]) im Interesse einer vertikalen Harmonisierung auch bei den kantonalen Steuern zulässig (Urteile 2C\_142/2019 vom 18. Mai 2021 E. 4.2; 2C\_91/2012 vom 17. August 2012 E. 3.5).

3.2. Der Beschwerdeführerin wurde für die streitigen Liegenschaften jeweils der Pauschalabzug nach § 37 Abs. 1 lit. b StV/BS von 20 % der Nettomieteträge gewährt. Dieser Abzug deckt sämtliche abziehbaren Kosten ab, d. h. Unterhaltskosten, Versicherungsprämien und Vermögensverwaltungskosten (Urteil 2C\_142/2019 vom 18. Mai 2021 E. 4.3). Streitig ist, ob die Beschwerdeführerin für die Liegenschaften effektive Kosten belegen kann, die über dem jeweiligen Pauschalabzug liegen. Nachdem die Steuerbehörden gewisse effektive Kosten anerkannt haben (vgl. E. 2.1 f. des angefochtenen Urteils), geht es im Kern um den Abzug für die Kosten der Drittverwaltung. Damit die effektiven Liegenschaftskosten die gewährten Pauschalabzüge (vgl. vorne A.) übersteigen, müssten die Verwaltungskosten höher als Fr. 13'882.– (V.) bzw. Fr. 9'571.– (W.) sein (vgl. E. 3.1 des angefochtenen Urteils).

3.3. Im vorliegenden Fall besteht die Besonderheit, dass die Beschwerdeführerin die Verwaltung ihrer Liegenschaften in eigener Person vornimmt – als Angestellte bei der B. GmbH, deren einzige Gesellschafterin und Geschäftsführerin ihre Tochter ist (vgl. E. 3.2.2 des angefochtenen Urteils). Die Vorinstanz hat die Drittverwaltung dennoch im Grundsatz anerkannt, allerdings geprüft, ob die geltend gemachten Kosten einem Drittvergleich standhalten. Sie erwog, ein Drittvergleich sei nicht möglich, weil unklar sei, welche konkreten Arbeiten in welchem Umfang erbracht worden sein sollen (vgl. E. 3.3.1 des angefochtenen Urteils). In den von der Beschwerdeführerin selbst erstellten Rapporten seien fast ausschliesslich ausserordentliche Kosten enthalten, wobei der Stundenansatz von Fr. 160.40 nicht marktkonform erscheine (vgl. E. 3.3.2 des angefochtenen Urteils). Die neuen Rapporte seien frühestens im Jahr 2020 von der Beschwerdeführerin erstellt worden und deshalb von vornherein nicht zum Beweis geeignet. Zudem stünden die Angaben im Widerspruch zu den übrigen Behauptungen der Beschwerdeführerin (vgl. E. 3.4 des angefochtenen Urteils). Weiter erhalte die Beschwerdeführerin als Arbeitnehmerin für die Verwaltung einen Lohn von Fr. 36'000.–, bezahle der B. GmbH dafür aber Fr. 111'495.13, was sich nur mit steuerlichen Gründen erklären lasse (vgl. E. 3.5 des angefochtenen Urteils). Schliesslich sei auch die Behauptung der Beschwerdeführerin offensichtlich falsch, sie sei sechs Tage pro Woche vor Ort gewesen (vgl. E. 3.6.1 des angefochtenen Urteils).

3.4. Die Beschwerdeführerin bringt vor, die geltend gemachten Verwaltungskosten seien von ihr bezahlt worden und deshalb als Gewinnungskosten ohne Weiteres abzugsfähig. Es trifft zu, dass die nach Art. 9 Abs. 3 Satz 1 StHG abzugsfähigen Kosten keiner betragsmässigen Beschränkung unterliegen (BGE 133 II 287); die Kosten für die Drittverwaltung können daher grundsätzlich – sofern rechtsgenügend nachgewiesen – in voller Höhe als Gewinnungskosten abgezogen werden. Erfolgt die Verwaltung durch eine nahestehende Person, müssen die Verwaltungskosten einem Drittvergleich standhalten und sind, erweisen sie sich als übersetzt, auf das marktübliche Mass zu beschränken (vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N. 37 zu Art. 32; NICOLAS MERLINO, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017, N. 60 zu Art. 32). Wie erwähnt ist im vorliegenden Fall unbestritten, dass der Verwaltungsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der B. GmbH unter nahestehenden Personen abgeschlossen wurde. Die Vorinstanz hat daher zu Recht geprüft, ob die Verwaltungskosten einem Drittvergleich standhalten.

3.5.1. Damit ein Drittvergleich vorgenommen werden kann, muss feststehen, welche konkrete Dienstleistungen die Liegenschaftsverwaltung umfasst. Das gilt insbesondere, wenn wie im vorliegenden Fall geltend gemacht wird, die Verwaltung umfasse auch die ausserordentliche Bewirtschaftung sowie das «Fullservice-Housekeeping». Die Beschwerdeführerin kann sich deshalb nicht darauf beschränken, in allgemeiner Art auf gewisse Umstände hinzuweisen (Vermietungskonzept; Vermietung an randständige Personen), die auf erhöhte Verwaltungskosten schliessen

lassen; sie muss substantiiert belegen, welche Arbeiten für die Verwaltung der Liegenschaften vorgenommen wurden. Dies ergibt sich aus der allgemeinen Beweislastregel, wonach steuermindernde Tatsachen von der steuerpflichtigen Person zu beweisen sind (BGE 140 II 248 E. 3.5). Die Beschwerdeführerin ist darauf bereits von der Vorinstanz hingewiesen worden (vgl. E. 3.6.2 des angefochtenen Urteils).

3.5.2. Der Einwand in der Beschwerde, dass sämtliche im Rahmen der Verwaltung erbrachten Tätigkeiten und Dienstleistungen dokumentiert seien, zielt wohl auf die Rapporte ab. Diese hat die Beschwerdeführerin nach den unbestrittenen vorinstanzlichen Ausführungen indessen selber erstellt und später ergänzt, was die Beweiskraft von vornherein infrage stellt. Zudem weist die Vorinstanz detailliert auf Unstimmigkeiten zwischen der Sachdarstellung der Beschwerdeführerin und den Rapporten hin. Damit setzt sich die Beschwerdeführerin nicht näher auseinander. Sie äussert sich nicht zu den Unterschieden zwischen den alten und neuen Rapporten, zum Stundenansatz von Fr. 160.40, den die Vorinstanz als nicht marktkonform bezeichnet hat, und zu ihrer wöchentlichen Anwesenheit vor Ort. Weiter äussert sich die Beschwerdeführerin auch nicht dazu, weshalb sie für ihre eigenen Verwaltungsarbeiten ein Honorar bezahlt, das ein Mehrfaches über ihrem dadurch erzielten Lohn als Arbeitnehmerin liegt.

3.5.3. Vor diesem Hintergrund kann keine Rede davon sein, die Beschwerdeführerin habe den von ihr geltend gemachten Verwaltungsaufwand rechtsgenügend belegt. Entgegen ihrer Auffassung hätte sie zeitnah erstellte und detaillierte Arbeitsrapporte vorlegen müssen, damit ein Drittvergleich überhaupt möglich gewesen wäre. Der pauschale Verweis in der Beschwerde auf vergleichbare Liegenschaften verfängt dabei nicht; ob eine Liegenschaft in vergleichbarer Weise verwaltet wird, hängt von den konkreten Dienstleistungen ab, die im vorliegenden Fall, wie erwähnt, nicht belegt wurden. Dasselbe gilt für die Ermittlung des Marktwerts der Drittverwaltung, die ohne Kenntnisse der genauen Arbeiten nicht möglich ist.

3.5.4. Bei dieser Sachlage gehen auch die Ausführungen in der Beschwerde zur Verwaltungspauschale von 5 % der Nettomieteinnahmen an der massgebenden Frage vorbei. Der Beschwerdeführerin ist nicht eine Pauschale für die Verwaltungskosten gewährt worden, sondern der Pauschalabzug nach § 37 Abs. 1 lit. b StV/BS für sämtliche Liegenschaftskosten (vgl. vorne E. 3.2). Deshalb muss nicht abstrakt erörtert werden, ob die Verwaltungskostenpauschale von 3–5 % der Nettomietenerträge lediglich die übliche Verwaltung abdeckt, wobei die Beschwerdeführerin so oder anders den Beweis schuldig geblieben ist, dass die Verwaltung ihrer Liegenschaften über das übliche Mass hinausgeht.

3.6. Soweit die Beschwerdeführerin schliesslich auf Kosten im Umfang von Fr. 2'000.– verweist, die bei der Festlegung der Unterhaltskosten für die Liegenschaft «V.» nicht berücksichtigt worden seien, ist erneut darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführerin der Pauschalabzug gewährt wurde. Sie müsste deshalb zusätzlich Liegenschaftskosten von über Fr. 13'882.– belegen, damit die effektiven Kosten höher als die Pauschale wären (vgl. vorne E. 3.2). Damit fallen die Kosten von Fr. 2'000.– von vornherein nicht ins Gewicht; sie sind für den Ausgang des Verfahrens nicht entscheidend, weshalb eine unrichtige Feststellung des Sachverhalts ausser Frage steht (Art. 97 Abs. 1 BGG). Im Übrigen ist nicht ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin diese Tatsachenbehauptung bereits im vorinstanzlichen Verfahren vorgebracht hat; sie ist deshalb nicht zulässig (Art. 99 Abs. 1 BGG).

3.7. Zusammenfassend gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, effektive Liegenschaftskosten nachzuweisen, die höher als die ihr gewährten Pauschalabzüge sind. Eine Verletzung von Art. 9 Abs. 3 StHG oder Art. 127 Abs. 2 BV liegt nicht vor. Die Beschwerde ist deshalb als unbegründet abzuweisen.

#### 4. [Kosten]

*Dispositiv:*

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.-3. [...]