

Entscheide

Liegenschaftsertrag

Vorzugsmitte, Gartenunterhalt

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 8. Januar 2015 (VD. 2014.140)

Beträgt der Mietzins einer vermieteten Liegenschaft weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts, ist zu vermuten, dass eine dem Eigengebrauch nahe kommende Situation vorliegt und die unangemessene Miete nur deshalb vereinbart wurde, um Steuern einzusparen. Aufwendungen für den Gartenunterhalt sind nur dann abzugsfähig, wenn es sich um Gewinnungskosten handelt. Auslagen im Zusammenhang mit einer behördlichen Auflage zum Zurückschneiden von Bäumen und Sträuchern gehören zum notwendigen Liegenschaftsunterhalt und sind daher abzugsfähig.

Sachverhalt:

Die im Kanton Basel-Stadt wohnhafte M.X. (Rekurrentin) ist Eigentümerin der Liegenschaft Y. in Z., Kanton Solothurn. Gemäss Mietvertrag vom 28. Dezember 1999 vermietet sie das darauf errichtete Haus an einen Dritten zu einem Mietzins von CHF 6'000.– pro Jahr. In der Steuererklärung pro 2009 deklarierte die Rekurrentin einerseits CHF 6'000.– als Mietertrag sowie CHF 15'729.– als Liegenschaftskosten im Zusammenhang mit dieser Liegenschaft. Die Steuerverwaltung des Kantons Solothurn setzte aufgrund des tiefen Mietzinses statt deklarierten Mieteinnahmen einen Eigenmietwert von CHF 13'155.– ein. Auch die Steuerverwaltung Basel-Stadt setzte aufgrund von Hinweisen auf eine Mitbenutzung der Liegenschaft mit Veranlagungsverfügung vom 31. März 2011 einen Eigenmietwert in der Höhe von CHF 12'377.– ein und liess Liegenschaftskosten in der gleichen Höhe zu. Mit Einsprache vom 13. April 2011 bestritt die Rekurrentin, das Haus mitzubewohnen und verwies darauf, dass die Steuerverwaltung des Kantons Solothurn die tiefen Mieteinnahmen bisher akzeptiert habe. Nach erfolgter Ankündigung der Möglichkeit einer reformatio in peius bezüglich der Berücksichtigung der geltend gemachten Liegenschaftskosten und einer dazu erfolgten Stellungnahme der Rekurrentin wies die Steuerverwaltung die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 5. Juli 2012 ab. Gleichzeitig senkte sie die abziehbaren Liegenschaftskosten auf die allgemeine Pauschale von 20 % des Bruttoeigenmietwerts und damit den Betrag von CHF 2'475.–. Mit Rektifikat vom 9. Juli 2012 wurden in diesem Einspracheentscheid zwei Schreib-

fehler korrigiert. Den gegen diesen rektifizierten Einspracheentscheid erhobenen Rekurs wies die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 24. Oktober 2013, verschickt am 19. Juni 2014, kostenfällig ab.

Gegen diesen Entscheid richtet sich der mit Eingaben vom 15. Juli und 6. August 2014 erhobene und innert Nachfrist begründete Rekurs an das Verwaltungsgericht, mit welchem die Rekurrentin sinngemäss an ihrer Steuerdeklaration festhält. Die Steuerrekurskommission beantragt mit Eingabe vom 20. August 2014 die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Dazu hat sich die Rekurrentin mit Eingabe vom 24. September 2014 replicando vernehmen lassen. Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit sie für den Entscheid relevant sind, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2.1 Strittig ist im vorliegenden Verfahren zunächst die Höhe des steuerbaren Einkommens aus der Liegenschaft der Rekurrentin in Z. Der Einkommenssteuer unterliegen gemäss § 17 StG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte unter Einschluss von Naturalbezügen aller Art. Dazu gehören nach § 22 StG auch die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, sei es aus Einkünften durch Vermietung von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen (§ 22 Abs. 1 lit. a StG) oder aber deren Mietwert, wenn sie der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder einem unentgeltlichen Nutzungsrecht für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (Eigenmietwert; § 22 Abs. 1 lit. b StG).

2.2 Die Vorinstanz ist im Unterschied zur Steuerverwaltung im Ergebnis nicht mehr davon ausgegangen, dass der Rekurrentin ein Mitbenutzungsrecht an ihrer Liegenschaft in Z. zukomme. Daher könne zur Bestimmung des Einkommens der Rekurrentin aus dieser Liegenschaft grundsätzlich nur dann vom deklarierten und vertraglich vereinbarten Mietzins abgewichen werden, wenn eine Steuerumgehung vorliege. Eine solche sei dann anzunehmen, wenn die steuerpflichtige Person ein ungewöhnliches Vorgehen missbräuchlich nur deshalb gewählt habe, um Steuern einzusparen. Mache der Mietzins wie hier weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts aus, so sei unabhängig von einem Schenkungswillen zu vermuten, dass wegen der mehrheitlich unentgeltlichen Überlassung eine dem Eigengebrauch nahe kommende Situation vorliege. In diesem Fall werde daher angenommen, dass der Mietvertrag missbräuchlich und lediglich zur Steuerersparnis abgeschlossen worden sei. Der steuerpflichtigen Person bleibe in diesem Fall aber der Nachweis offen, dass trotz der bestehenden Vermutung keine Steuerumgehung vorliege. Diesen Nachweis bleibe die Rekurrentin aber schuldig. Der von ihr geltend gemachte Umstand, dass die strittige Differenz bei ihrem Einkommen aus der Liegenschaft in Z. nur einen unerheblichen Einfluss auf ihre Gesamtsteuerschuld habe, schliesse eine Steuerumgehung nicht aus. Auch wenn es sich beim Mietobjekt um ein kleines, auf die per-

sönlichen Bedürfnisse der Rekurrentin zugeschnittenes Haus handle, könne eine Steuermehrwert nicht ausgeschlossen werden, sei doch davon auszugehen, dass der Marktwert für ein Haus in dieser Grösse mit einem Garten ein Vielfaches des vereinbarten Mietzinses von CHF 6'000.– pro Jahr betrage. Auch wenn das Haus zunächst zwei Jahre leer gestanden sei, so sei davon auszugehen, dass es zumindest für den Eigenmietwert in der Höhe von CHF 12'377.– hätte vermietet werden können. Ein Mietzins in dieser Höhe erscheine für ein kleines Haus mit Garten als sehr tief. Die Rekurrentin erbringe denn auch keinerlei Nachweise für die Angemessenheit des von ihr vereinbarten Mietzinses, weshalb das Liegenschaftseinkommen zu Recht auf der Basis des Eigenmietwerts veranlagt worden sei.

2.3.1 Mit ihrem Rekurs rügt die Rekurrentin zunächst, dass ihr die Steuerverwaltung zu Unrecht eine Mitbenutzung ihrer Liegenschaft in Z. unterstelle. Wie es sich damit verhält, kann aber offen bleiben, da die Vorinstanz ihren Entscheid gar nicht mit einer solchen begründet hat.

2.3.2 Weiter beruft sich die Rekurrentin darauf, dass sowohl die Steuerverwaltung des Kantons Solothurn wie auch die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt für die Veranlagung der Steuern pro 2008, 2010, 2011 und 2012 resp. der Steuern pro 2008 in der Vergangenheit ihre Deklaration mit einem Mietertrag von CHF 6'000.– akzeptiert hätten. Daraus kann die Rekurrentin aber zum vornherein nichts zu ihren Gunsten ableiten. Als Konkretisierung des Vertrauensschutzgedankens im Steuerrecht besitzt eine Veranlagung immer nur für die entsprechende Steuerperiode Rechtskraft. Eine für diese Periode entscheidende Frage kann in einer folgenden Periode erneut beurteilt werden und ist somit einer neuen, umfassenden Überprüfung zugänglich (VGE VD.2011.8 vom 16. März 2012 E. 2.4, VD.2008.679 vom 17. März 2010 E. 3.2). Auch die Beurteilung der Frage durch die Steuerbehörden eines anderen Kantons ist für die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt nicht bindend, zumal sie wiederum andere Steuerperioden als die hier zu beurteilende betrifft.

2.3.3 In der Sache macht die Rekurrentin zudem geltend, dass es sich um ein Drei-Zimmer-Haus ohne Estrich und mit nur teilweiser Unterkellerung handle. Zudem habe der Mieter aufgrund der Senkung des Referenzzinssatzes seit dem Abschluss des Mietvertrages von 4 % auf 2 % Anspruch auf eine Mietzinsreduktion auf heute CHF 403.25. Auch das Appellationsgericht habe gemäss einem Zeitungsbericht vom 8. November 2002 eine Erhöhung eines Mietzinses für eine 4 1/2-Zimmer-Wohnung von CHF 476.– auf CHF 662.– abgewiesen. Das Haus sei seinerzeit entsprechend den Bedürfnissen des Besitzerehepaars gebaut worden. Nach dem Tod ihres Ehemannes im Jahr 1988 sei die Rekurrentin vorerst alleine im Haus geblieben und habe dann über drei Jahre einen Mieter gesucht. 1997 habe sie sich von Z. nach Basel abgemeldet und im folgenden Jahr einen Mieter gefunden, der auch die grosse Fläche von 2'574 m² zu übernehmen bereit gewesen sei.

Wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, fehlt im Falle der Vermietung einer Liegenschaft zu einem unter dem Eigenmietwert liegenden Mietzins bei fehlendem Mitbenutzungsrecht des Eigentümers an der Liegenschaft eine gesetzliche Grund-

lage, um die Differenz zwischen dem tatsächlich vereinnahmten Mietzins und dem höheren Mietwert dem Eigentümer steuerlich als Einkommen zuzurechnen (BGE 115 Ia 329 E. 3b S. 332, BGer 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005 E. 3). Die Steuerbehörden haben daher grundsätzlich auf die von der steuerpflichtigen Person abgeschlossenen Mietverträge zur Bestimmung des Liegenschaftseinkommens abzustellen. Sie dürfen davon aber abweichen, wenn die steuerpflichtige Person nur um der Steuerersparnis willen ein ungewöhnliches Vorgehen gewählt hat, d.h. wenn eine Steuerumgehung vorliegt. Eine solche liegt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Allgemeinen dann vor, wenn [1.] eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, [2.] anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich ist und lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und [3.] das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (BGE 131 II 627 E. 5.2 S. 635 f., 107 Ib 315 E. 4 S. 322 f.; BGer 2A.753/2005 vom 20. Juni 2006 E. 3.1, 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005 E. 4, 2A.470/2002 vom 22. Oktober 2003 E. 4.1; StR 59/2004 S. 127; ASA 55 S. 129 E. 2; VGE VD.2012.219 vom 12. August 2013 E. 2.1.2). Wie von den Vorinstanzen ausgeführt, hat das Bundesgericht in Konkretisierung dieser Grundsätze auf die Vermietung von Liegenschaften angenommen, es sei zu vermuten, dass wegen der mehrheitlich unentgeltlichen Überlassung eine dem Eigengebrauch nahe kommende Situation vorliege und der Mietvertrag missbräuchlich lediglich deshalb abgeschlossen worden sei, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, wenn der Mietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts betrage. Die steuerpflichtige Person kann aber den Gegenbeweis antreten (BGer 2C_12/2007 vom 22. Februar 2007 E. 3.2, 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005 E. 5.2). Dabei soll der Eigenmietwert ungefähr dem Marktmietwert entsprechen (BGer 2C_12/2007 vom 22. Februar 2007 E. 3.3). Wie die Vorinstanzen zutreffend feststellt haben, vermochte die Rekurrentin im Verfahren nicht zu belegen, weshalb es ihr nicht möglich gewesen wäre, ihre in einer Einfamilienhauszone liegende Liegenschaft an der Bauzonengrenze mit Blick auf Felder und Obstgärten, guter Anbindung an den öffentlichen Verkehr und grossem Umschwung zu einem marktgerechten Mietzins zu vermieten. Weshalb die Anpassung der Liegenschaft an die Bedürfnisse der Rekurrentin und ihres verschiedenen Ehegatten den Mietwert der Liegenschaft schmälern soll, vermag die Rekurrentin nicht zu substantiieren. Irrelevant erscheint dabei, ob die Rekurrentin den im laufenden Mietvertrag festgesetzten Mietzins in mietrechtlicher Hinsicht heute erhöhen könnte. Massgeblich erscheint vielmehr, dass sie den Mietzins beim Abschluss dieses Mietvertrages freiwillig und bewusst deutlich unter dem Marktwert festgesetzt hat, um vermutungsweise eine Steuerersparnis zu erzielen.

2.3.4 Daraus folgt, dass die Anrechnung von Mieterträgen in der Höhe des Eigenmietwerts der Liegenschaft der Rekurrentin in Z. nicht zu beanstanden ist.

2.4 Strittig ist zwischen den Parteien schliesslich die Höhe der anrechenbaren Liegenschaftskosten dieses Grundstücks in Z. Die Rekurrentin macht insgesamt CHF 15'729.– geltend.

2.4.1 Die Vorinstanz hat sich im Einzelnen mit den von der Rekurrentin geltend gemachten Liegenschaftskosten auseinandergesetzt. Sie hat erwogen, dass nach § 26 StG von den steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen abgezogen würden. Dazu gehörten nach § 31 Abs. 2 StG bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungskosten, die Kosten der Verwaltung durch Dritte sowie Aufwendungen, die dem Energiesparen, dem Umweltschutz oder der Erfüllung gesetzlicher oder behördlicher Denkmalschutzvorschriften dienen. Liegenschaftskosten seien deshalb nur dann abziehbar, wenn sie den Charakter von Gewinnungskosten hätten und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang mit der Einkommenserzielung stünden. Aufwendungen für die Wertvermehrung eines Grundstücks und Lebenshaltungskosten seien dagegen nach § 35 der Steuerverordnung (StV; SG 640.110) nicht abzugsfähig. Mit Bezug auf die geltend gemachten Kosten von CHF 548.75 «Forstwart», CHF 198.70 «Baumschule» und CHF 2'750.– «Gartenarbeiten und Gärtner» erwog die Vorinstanz, dass Garten- oder Forstarbeiten grundsätzlich keinen Gewinnungskostencharakter hätten. Es handle sich normalerweise um Ausgaben für die private Lebenshaltung, welche der persönlichen Lebensqualität dienen. Praxisgemäss würden aber nachgewiesene Kosten für Umgebungsarbeiten mit einer flächenabhängigen Pauschale von maximal CHF 2'000.– zum Abzug zugelassen. Dem entspreche bei einer Fläche der Ertrag abwerfenden Parzelle von 1'183 m² ein abzugsfähiger Betrag von CHF 1'183.– für Gartenpflege inkl. Baumschule und Forstarbeit. Weitergehende Auslagen würden hingegen nur zum Abzug zugelassen, wenn bewiesen werde, dass die Liegenschaft ohne den vorgenommenen Unterhalt Schaden nehmen oder signifikant an Wert verlieren würde. Solche Beweise habe die Rekurrentin nicht vorgelegt. Bei den geltend gemachten Betreibungs- und Anwaltskosten sei es hauptsächlich um das Zurückschneiden von Bäumen und Sträuchern gegangen. Es sei daher kein Bezug zum Liegenschaftseinkommen ersichtlich. Ebenfalls nicht zugelassen haben die Vorinstanzen geltend gemachte Kosten für Wasser und Abwasser von CHF 718.40, Heizung von CHF 3'400.– sowie Spesen und Telefon von CHF 500.–. Gemäss § 35 lit. c StV seien Nebenkosten einer selbstgenutzten Liegenschaft von deren Ertrag in Form des Eigenmietwerts nicht abziehbar. Demgegenüber seien Auslagen für Porti, Telefon, Inserate, Formulare und Betreibungen zwar als Kosten der Verwaltung grundsätzlich abziehbar, die Rekurrentin habe es aber unterlassen, hierfür Belege einzureichen.

2.4.2 Die Rekurrentin nimmt mit ihrer Rekursbegründung nur noch zu den geltend gemachten Kosten für den Gartenunterhalt Stellung. Sie macht geltend, dass die anfallenden Kosten für den Gartenunterhalt, zu denen auch die Streitigkeiten über die Grenzbepflanzung gehörten, zu akzeptieren seien. Die Richtigkeit des Rechtsstreits gegen die Baukommission der Gemeinde Z. werde durch die Juristin des Kantons Solothurn bestätigt. Den von der Rekurrentin eingereichten Unterlagen kann entnommen werden, dass sie von der Gemeinde zum Rückschnitt der Bepflanzung auf

ihrer Liegenschaft verpflichtet worden ist. In diesem Zusammenhang sind ihr Gebühren des Oberamts X. im Betrag von CHF 2'319.10 in Rechnung gestellt worden. Soweit aber die Rekurrentin behördlich verpflichtet worden ist, Bäume und Sträucher auf ihrer Liegenschaft zurückzuschneiden, kann von Ausgaben der privaten Lebenshaltung, welche der persönlichen Lebensqualität dienen, nicht mehr die Rede sein. Vielmehr hat die Rekurrentin belegt, dass es sich insoweit um notwendigen Liegenschaftsunterhalt handelt. Den Akten kann aber auch entnommen werden, dass die Rekurrentin diese Rechnung im Jahr 2009 gar nicht beglichen, sondern der Gemeinde retourniert hat. Einen Beleg für die Leistung dieses Betrages im Jahr 2009 hat sie nicht eingereicht. Mit Bezug auf die geltend gemachten Anwaltskosten ergibt sich aus den Unterlagen, dass diese aus dem «zivilen Ungehorsam» der Rekurrentin gegen den von ihr verlangten Rückschnitt der Bepflanzung resultiert. Es handelt sich daher nicht um notwendige Auslagen im Sinne von Gewinnungskosten. Dies gilt umso mehr, als die Rekurrentin entgegen ihrer Behauptung nicht nachgewiesen hat, dass sie in diesem Rechtsstreit obsiegt hat.

2.4.3 Im Übrigen sind die Erwägungen der Vorinstanz zur Berechnung der abziehbaren Unterhaltskosten nicht zu beanstanden. Zusammenfassend folgt daher, dass die Vorinstanzen der Rekurrentin zu Recht nur den pauschalierten Abzug für Gartenarbeiten zugestanden haben. Auch die übrigen, von der Rekurrentin nicht mehr substantiiert angefochtenen Erwägungen zu den Unterhaltskosten sind nicht zu beanstanden.

3. Aus dem Gesagten folgt, dass der Rekurs abzuweisen ist.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.