

Liegenschaftsunterhalt

Frage der Abzugsfähigkeit des Gartenunterhalts

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Dezember 1997

Liegenschaftsunterhaltskosten müssen als Gewinnungskosten immer mit einem steuerbaren Ertrag im Zusammenhang stehen, auch wenn der Gesetzeswortlaut dies nicht ausdrücklich erwähnt. Die Unterhaltskosten des Gartens sind somit nur dann abzugsfähig, wenn dieser bei der Festsetzung des Eigenmietwertes mitberücksichtigt worden ist. (Bestätigung der Praxis; staatsrechtliche Beschwerde hängig).

Tatsachen:

A. In ihrer Steuererklärung 1993/94 hatten die Steuerpflichtigen AX und BX-Y für die Staatssteuer einen Liegenschaftsunterhalt von Fr. 1'377.– für das Jahr 1991 und von Fr. 18'216.– für das Jahr 1992 geltend gemacht. In der definitiven Veranlagung der Staatssteuer 1993/94 vom 20. Juni 1994 (Rechnung Nr. 93/11) setzte die Steuerverwaltung den Abzug für den Liegenschaftsunterhalt für das Jahr 1991 auf Fr. 3'119.– und für das Jahr 1992 auf Fr. 7'759.– fest. Die Steuerverwaltung hatte einerseits die geltend gemachten Beträge betreffend Stockwerkeigentümer-Abrechnung erhöht, andererseits die geltend gemachten Kosten für den Gartenunterhalt nicht anerkannt. Unter Berücksichtigung der erwähnten Änderungen wurde das steuerbare Durchschnittseinkommen in der genannten Rechnung auf Fr. 162'545.– veranlagt. In der Folge rügten die Steuerpflichtigen einspracheweise verschiedene Punkte dieser Veranlagung. Mit Entscheid vom 16. August 1995 entsprach die Steuerverwaltung in einem Punkt der Einsprache, verneinte jedoch die Abzugsfähigkeit der Kosten für den Gartenunterhalt. In teilweiser Gutheissung der Einsprache setzte sie deshalb das steuerbare Einkommen 1993/94 neu auf Fr. 152'605.– fest. Einen von AX und BX-Y gegen diesen Einsprache-Entscheid erhobenen Rekurs wies die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 8. Dezember 1995 ab. Zur Begründung machte sie im wesentlichen geltend, die Kosten des Unterhalts und der Verwaltung von Grund und Boden könnten in ihrem tatsächlichen Umfang von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Die Abzugsfähigkeit sei allerdings an zwei Voraussetzungen gebunden: Zum ersten müsse die Liegenschaft durch die Eigentümer selbst genutzt werden, als zweites müsse der Garten als Nutzungsobjekt in die Bemessung der Eigenmiete einfließen, da der Gartenunterhalt nur in diesen Fällen der Erhaltung des objektiven Nutzungswertes der Liegenschaft diene. Vorliegend sei der Garten in der massgebenden Katasterschätzung nicht mitenthalten. Somit sei die zweite, kumulative Voraussetzung für eine Berücksichtigung der Gartenunterhaltskosten nicht gegeben, weshalb die Steuerverwaltung den Abzug der Kosten richtigerweise verweigert habe.

B. Gegen diesen Entscheid der Steuerrekurskommission, welcher den Rekurrenten am 15. April 1996 mitgeteilt worden war, erhoben AX und BX mit Eingabe vom 25. April 1996 fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Sie beantragten, «es seien - unter Aufhebung des Entscheids der Steuerrekurskommission vom 8. Dezember 1995 - die Veranlagungen der Staatssteuern 1993/94 vom 20. Juni 1994 aufzuheben» und «es sei der Steuerpflichtige für die Staatssteuer für die Jahre 1993 und 1994 derart zu veranlagern, dass der Gartenunterhalt als abzugsfähig anerkannt werde; unter o/e Kostenfolge.» In ihrer innert erstreckter Frist eingereichten Beschwerdebegründung vom 29. Oktober 1996 machten AX und BX im wesentlichen geltend, die Auffassung der Vorinstanz weiche in eklatanter Weise vom massgebenden Gesetzeswortlaut ab. § 29 Abs. 2 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz; StG) vom 7. Februar 1974 verlange weder die Selbstnutzung, noch dass der Garten in irgendeiner Form für die Bemessung des Liegenschaftsertrages eine Rolle gespielt habe. Die Unterhaltskosten von Grund und Boden oder eines Gebäudes könnten entweder pauschal oder effektiv vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Richtig sei, dass bei einer pauschalen Berücksichtigung der Liegenschaftsunterhaltskosten eine Bemessung stattfinden müsse, wobei diese sinnvollerweise aufgrund des Ertrages, d.h. des Eigenmietwertes, geschehe. Falls jedoch - wie im vorliegenden Fall - der Liegenschaftsunterhalt nicht pauschal, sondern nach den effektiven Aufwendungen zum Abzug geltend gemacht werde, spiele der Eigenmietwert der Liegenschaft keine Rolle. Insbesondere sei es nicht von Bedeutung, wie dieser

Eigenmietwert bemessen werde. Es sei deshalb unrichtig, dass die Gartenunterhaltskosten nur dann zum Abzug zuzulassen seien, wenn der Garten bei der Bemessung des Eigenmietwertes berücksichtigt worden sei. Eventualiter sei zudem festzuhalten, dass die Gartengestaltung entgegen der Auffassung der Vorinstanz bei der Katasterschätzung von Gebäuden sehr wohl mitberücksichtigt werde. Die Umgebungskosten seien Bestandteil der Anlagekosten des Gebäudes und würden den Katasterwert des Gebäudes, nicht jedoch den Katasterwert für Grund und Boden beeinflussen. Die Behauptung der Vorinstanz, dass die Katasterschätzung in ihrem Fall lediglich das Stockwerkeigentum und die Einstellplätze umfasse, sei somit falsch. Im Stockwerkeigentum und den Einstellplätzen seien auch die Kosten der Garten- und Umgebungsgestaltung enthalten. Deren Unterhalt sei Gegenstand der Abzugsberechtigung.

C. In ihrer Vernehmlassung vom 12. November 1996 beantragte die Steuerverwaltung, es sei die Beschwerde abzuweisen. Gewinnungskosten seien jene speziellen Kosten, die unmittelbar aufgewendet würden, um die steuerbaren Einkünfte zu erzielen; sie würden eine unmittelbare Voraussetzung oder unvermeidliche Folge der Einkommensrealisierung darstellen. Alle Aufwendungen, die dazu dienen würden, den Wert der Liegenschaft im Zeitpunkt des Erwerbes zu erhalten, seien abzugsfähig, wogegen alle Aufwendungen, welche den Wert der Liegenschaft über diesen Richtwert hinaus erhöhen würden, vom Abzug ausgeschlossen seien. Kriterium sei also der Wert der Liegenschaft im Zeitpunkt des Erwerbs. Der private Garten der Beschwerdeführer sei bei der Festsetzung des Katasterwertes der Liegenschaft nicht berücksichtigt worden. Da sich der Eigenmietwert aus dem Katasterwert errechne, könne der Gartenanteil der Liegenschaft in casu niemals zu steuerbarem Einkommen führen. Die von den Beschwerdeführern getätigten Garteninvestitionen könnten – solange sie nicht direkt zu steuerbaren Einkünften führen würden – somit nicht von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Die dargelegte Praxis entspreche im übrigen auch seit langer Zeit der Rechtsprechung der Steuerrekurskommission. Diese lasse den Abzug der Gartenunterhaltskosten auch nur zu, wenn der Garten bei der Bemessung des Eigenmietwertes der Liegenschaft berücksichtigt worden sei. Der Forderung, auf dieses Kriterium zu verzichten, könnte nur entsprochen werden, wenn man eine Praxisänderung vornehmen würde. Eine solche setze gemäss Lehre und Rechtsprechung in erster Linie einmal voraus, dass dafür ernsthafte und sachliche Gründe sprechen würden. Die bisherige Praxis erscheine jedoch sinnvoll, da im geltenden Recht ein Abzug für Gewinnungskosten immer nur dann möglich sei, wenn auf der Gegenseite auch Einkommen erzielt werde.

D. Die Steuerrekurskommission beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 3. Dezember 1996 ebenfalls die Abweisung der Beschwerde. Den Beschwerdeführern sei wohl darin zuzustimmen, dass nach dem reinen Wortlaut des § 29 Abs. 2 StG für die Gewährung des Abzuges weder die Selbstnutzung noch die Berücksichtigung des Gartens bei der Bemessung des Eigenmietwertes explizit vorausgesetzt werde. Indessen könne diese Bestimmung nicht für sich allein betrachtet werden. Es sei unverkennbar, dass zwischen dem § 29 Abs. 2 StG, welcher den Abzug der Liegenschaftsunterhaltskosten regle, und der Bestimmung des § 24 Abs. 1 lit. d StG, welche die Einkünfte aus dem Eigengebrauch unbeweglichen Vermögens zum steuerbaren Einkommen rechne, ein vom Gesetzgeber gewollter Konnex bestehe. Dieser trete namentlich darin in Erscheinung, dass der Steuerpflichtige nach seiner Wahl entweder den Abzug der Unterhaltskosten im tatsächlichen Umfang oder aber den Pauschalabzug, dessen Höhe sich bei selbstgenutzten Liegenschaften nach Prozenten des Eigenmietwertes bemesse, vornehmen könne. Zumindest bei denjenigen Steuerpflichtigen, die sich für den Pauschalabzug entscheiden würden, werde also vorausgesetzt, dass die Einkünfte der betreffenden Liegenschaft als Einkommen versteuert worden seien. Aus Gründen der Rechtsgleichheit könne nun aber für alle Steuerpflichtigen, die - wie in casu die Beschwerdeführer - den anderen Abzugsmodus wählen und somit die Unterhaltskosten im tatsächlichen Umfang zum Abzug bringen würden, nichts anderes gelten.

Erwägungen:

1. Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet einzig die Frage, ob effektive Kosten für den Gartenunterhalt, wie sie die Beschwerdeführer in ihrer Steuererklärung geltend gemacht haben, als abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten zu qualifizieren sind.

a) § 29 StG regelt, welche Auslagen bei der Ermittlung des Reineinkommens von den steuerbaren Einkünften abzuziehen sind. Unter anderem können gemäss Abs. 2 der genannten Bestimmung (in der für das vorliegende Verfahren noch massgebenden, bis Ende 1994 gültigen Fassung) die Kosten des Unterhalts und der Verwaltung von Grund und Boden in ihrem tatsächlichen Umfang, jene von Gebäuden, sofern sie nicht zum Geschäftsvermögen gehören, nach der Wahl des Steuerpflichtigen dauernd entweder in ihrem tatsächlichen Umfang oder in der durch den Regierungsrat bestimmten Höhe abgezogen werden. In bezug auf die Abzugsfähigkeit von Kosten für den Gartenunterhalt hat die Steuerrekurskommission in einem Entscheid vom 22. August 1986 festgehalten, diese Kosten seien nur dann von den steuerbaren Einkünften abziehbar, wenn der Garten bei der Bemessung des Eigenmietwertes der Liegenschaft berücksichtigt worden sei (Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStPr], Band IX, S. 346). Diese Auffassung ist in der Folge von der Steuerrekurskommission ausdrücklich bestätigt worden (vgl. BLStPr, Band XII, S. 191). Demgegenüber stellen sich die Beschwerdeführer auf den Standpunkt, der Gesetzeswortlaut von § 29 Abs. 2 StG verlange nicht, dass der Garten in irgendeiner Form für die Bemessung des Liegenschaftsertrages eine Rolle gespielt habe. Die Praxis der Steuerrekurskommission und somit auch der angefochtene Entscheid würden deshalb die Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt von Grund und Boden entgegen dem klaren Gesetzeswortlaut in unzulässiger Weise einschränken.

b) Dem Einwand der Beschwerdeführer, die strittige Praxis der Vorinstanz widerspreche dem klaren Wortlaut von § 29 Abs. 2 StG, kann nach einhelliger Auffassung des Gerichts nicht beigezogen werden. Es geht nicht an, sich bei der Auslegung der fraglichen Norm einzig auf deren Wortlaut abzustellen und die übrigen anerkannten Auslegungselemente (vgl. dazu etwa Häfelin/Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 2. Auflage, Zürich 1993, Rz. 173 ff.) gänzlich ausser acht zu lassen. So verweist die Steuerrekurskommission in ihrer Vernehmlassung zutreffend auf den gesetzessystematischen Zusammenhang zwischen der Bestimmung von § 29 Abs. 2 StG, welche den Abzug der Liegenschaftsunterhaltskosten regelt, und jener von § 24 Abs. 1 lit. d StG, welche festhält, dass Einkünfte aus dem Eigengebrauch unbeweglichen Vermögens zum steuerbaren Einkommen zu rechnen sind: Zwischen diesen Normen besteht, wie die Vorinstanz richtigerweise betont, zweifellos ein vom Gesetzgeber gewollter Konnex. In diesem Zusammenhang kann auch auf die Steuerrechtsliteratur verwiesen werden, in welcher überwiegend die Auffassung vertreten wird, dass es sich bei derartigen Unterhaltskosten um nichts anderes als um eine spezielle Kategorie von Gewinnungskosten handelt. Soweit Unterhaltskosten aber als Gewinnungskosten zu qualifizieren sind, wird zu Recht geltend gemacht, es müsse am Grundsatz, dass diese immer mit steuerbarem Einkommen in Zusammenhang zu stehen haben, unbedingt festgehalten werden (Philip Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, Grusch 1989, S. 153 mit Hinweisen). Nach Peter Böckli stellt es gar eines der Grundprinzipien des Einkommenssteuerrechtes dar, dass Abzüge für Aufwendungen vom Grundsatz her insoweit und eben auch nur insoweit möglich sind, als sie organisch mit steuerlich erfassbaren Roheinkünften zusammenhängen (Peter Böckli, Die Besteuerung der Eigenmiete im Lichte von Steuer- und Verfassungsrecht, in: recht 1988, S. 18, unter Hinweis auf Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, Bern 1984, S. 63). Überall dort, wo Aufwandsposten im privaten Bereiche anfallen, welche dazu bestimmt sind, nicht einkunftswirksame Tätigkeiten zu finanzieren, ist daher ein Abzug dem System der Einkommenssteuer fremd (Peter Böckli, a.a.O., S. 18 f.).

Aus dem Gesagten folgt zusammenfassend, dass sich die Praxis der Steuerrekurskommission, Kosten für den Gartenunterhalt nur dann als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug von den steuerbaren Einkünften zuzulassen, wenn der Garten bei der Bemessung des Eigenmietwertes der Liegenschaft berücksichtigt worden ist, in jeder Hinsicht als gesetzeskonform erweist.

2. Im hier zur Beurteilung stehenden Fall geht aus der bei den Steuerakten liegenden Katasterschätzung, welche die Grundlage des Eigenmietwertes bildet (§ 27^{ter} StG) hervor, dass diese lediglich das Stockwerkeigentum und die Einstellplätze umfasst. Der Garten dagegen ist in der Katasterschätzung nicht mitenthalten. Somit ist aber das Vorgehen der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission, die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Kosten für den Gartenunterhalt nicht als abzugsfähige Unterhaltskosten anzuerkennen, nicht zu beanstanden. Soweit sich die Beschwerde gegen diese Auffassung der Vorinstanz richtet, erweist sie sich als unbegründet.

3. Die Beschwerdeführer machen sodann im Sinne eines Eventualstandpunktes geltend, die Gartengestaltung werde bei der Katasterschätzung von Gebäuden sehr wohl mitberücksichtigt. Die Umgebungskosten seien Bestandteile der Anlagekosten des Gebäudes und würden den Katasterwert des Gebäudes beeinflussen. Nach Auffassung des Gerichts kann die Frage letztlich offen bleiben, ob eine besonders aufwendige Gartengestaltung den Katasterwert eines Gebäudes (mit)beeinflussen kann. Vorliegend sind jedenfalls keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass der Garten gemäss den Worten der Beschwerdeführer «auch bei der Bemessung ihres Eigenmietwertes automatisch mitberücksichtigt worden ist». Es ist gemäss der bei den Akten liegenden Katasterschätzung vielmehr davon auszugehen, dass der massgebende Gesamtkatasterwert lediglich aus den Katasterwerten der drei Einstellplätze und jenem der Stockwerkeigentums-Wohnung der Beschwerdeführer ermittelt worden ist. Aus dem Gesagten folgt zusammenfassend, dass sich die vorliegende Beschwerde als unbegründet erweist, weshalb sie abgewiesen werden muss.

4. Gemäss § 20 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 ist das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht kostenpflichtig. Die Kosten werden der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die ordentlichen Kosten vorliegend demnach den Beschwerdeführern aufzuerlegen; die ausserordentlichen Kosten können wettgeschlagen werden.

Demgemäss wird erkannt:
Die Beschwerde wird abgewiesen.