

Liegenschaftsunterhalt

Frage der Abzugsfähigkeit des Gartenunterhalts

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 6. Dezember 1999

Das Willkürverbot ist nicht verletzt, wenn Gartenunterhaltskosten nur insoweit als werterhaltende Aufwendungen vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können, als der Garten bei der Eigenmietwertberechnung tatsächlich berücksichtigt wird. Andernfalls fehlt der notwendige organische Zusammenhang der Gewinnungskosten mit den steuerlich erfassten Roheinkünften. (Vgl. VGE vom 17.12.1997, publ. in BStPra, Band XIV, S. 135 ff.)

Tatsachen:

A. AX und BX-Y hatten in ihrer Steuererklärung 1993/94 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 Steuerveranlagung der Staatssteuer 1993/94 vom 20. Juni 1994 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.– und demnach das steuerbare Einkommen 1993/94 auf Fr. 162'545.– fest. Die Steuerverwaltung hatte einerseits die geltend gemachten Beträge betreffend Stockwerkeigentümer-Abrechnung erhöht, andererseits indessen die geltend gemachten Kosten für den Gartenunterhalt nicht anerkannt. Mit Entscheid vom 16. August 1995 setzte die Steuerverwaltung in teilweiser Gutheissung der dagegen erhobenen Einsprache das steuerbare Einkommen 1993/94 neu auf Fr. 152'605.– fest, verneinte jedoch die Abzugsfähigkeit der Kosten für den Gartenunterhalt.

B. Auf Beschwerde hin bestätigte die Steuerrekurskommission Baselland den Einspracheentscheid am 8. Dezember 1995. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die Abzugsfähigkeit der Kosten des Unterhalts und der Verwaltung von Grund und Boden sei an zwei Voraussetzungen gebunden: Erstens müsse die Liegenschaft durch die Eigentümer selbst genutzt werden, zweitens 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 und somit die zweite kumulative Voraussetzung für die Berücksichtigung der Gartenunterhaltskosten nicht gegeben. Mit Urteil vom 17. Dezember 1997 wies das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Landschaft die dagegen erhobene Beschwerde ab.

C. Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 24. August 1998 wegen Verletzung von Art. 4 BV beantragen AX und BX-Y, «das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Dezember 1997 aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen».

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft schliesst auf Abweisung der staatsrechtlichen Beschwerde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Landschaft hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:

1. Das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts ist ein kantonal letztinstanzlicher Endentscheid, gegen den auch im Bund kein anderes Rechtsmittel zur Verfügung steht. Die staatsrechtliche Beschwerde ist daher zulässig (Art. 84 Abs. 2, Art. 86 Abs. 1 und Art. 87 OG). Die Beschwerdeführer sind als Abgabepflichtige durch das angefochtene Urteil in ihren rechtlich geschützten Interessen betroffen und zur staatsrechtlichen Beschwerde legitimiert (Art. 88 OG).

2. Die Beschwerdeführer rügen, der klare Wortlaut von § 29 Abs. 2 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz, StG) verlange in keiner Weise eine Beziehung der fraglichen Unterhaltskosten zu den erzielten Erträgen. Indem das Verwaltungsgericht über den klaren und eindeutigen Wortlaut hinaus eine Auslegung vornehme, handle es willkürlich und verletze das Legalitätsprinzip.

a) Willkür liegt bei der Gesetzesanwendung und -auslegung nicht schon dann vor, wenn eine andere Lösung ebenfalls vertretbar erscheint oder gar vorzuziehen wäre. Ein Entscheid ist willkürlich, wenn er offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem und offensichtlichem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft (BGE 123 I I E. 4a S. 5, mit Hinweisen).

b) § 29 StG bestimmt, welche Auslagen bei der Ermittlung des Reineinkommens von den steuerbaren Einkünften abzuziehen sind. Gemäss Abs. 2 in der für das vorliegende Verfahren massgebenden, bis Ende 1994 gültigen Fassung können 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.

c) Eine Gesetzesbestimmung ist in erster Linie nach ihrem Wortlaut auszulegen. Dieser ist jedoch nicht allein massgebend. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts darf von dem an sich klaren Wortlaut abgewichen werden, wenn triftige Gründe dafür vorliegen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Grund und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (vgl. BGE 124 II 193 E. 5a S. 199, mit Hinweisen).

d) Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Kosten für den Gartenunterhalt hat das Verwaltungsgericht bestätigt, diese Kosten seien nur dann von den steuerbaren Einkünften abziehbar, wenn der Garten bei der Bemessung des Eigenmietwertes der Liegenschaft berücksichtigt worden sei. Wie das Verwaltungsgericht zutreffend ausführte, besteht zwischen § 29 Abs. 2 StG, der den Abzug der Liegenschaftsunterhaltskosten regelt, und § 24 Abs. 1 lit. d StG, wonach Einkünfte aus dem Eigengebrauch unbeweglichen Vermögens zum steuerbaren Einkommen zu rechnen sind, ein vom Gesetzgeber gewollter Konnex. Die fraglichen Liegenschaftsunterhaltskosten sind Gewinnungskosten, die als solche nur insoweit zum Abzug zugelassen werden, als sie organisch mit steuerlich erfassbaren Roheinkünften zusammenhängen (vgl. *Jean-Marc Rivier*, *Droit fiscal suisse*, 2. Auflage, 1998, S. 440; *Jean-Marc Barrilier*, *Les frais d'acquisition du revenu des simples particuliers*, Diss. Lausanne 1970, S. 126; *W.E. Weisflog*, *Eigenmietwertbesteuerung und Abzüge*, in: ASA 63 S. 518 ff). Dies entspricht im Übrigen nicht nur der Rechtsprechung des Kantons Basel-Landschaft (BLStPr Band IX S. 346 und Band XII S. 190 f.), sondern auch der Praxis anderer Kantone (vgl. Kanton Waadt, *Instructions générales* 1999–2000, S. 31, Ziff. 14; *Weidmann/Grossmann/Zigerlig*, *Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht*, Bern 1995, S. 127 f.; *Baur/Klöti/Weber/Koch/Meier/Ursprung*, *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, Bern 1991, S. 374 f.) und dem System der direkten Bundessteuer (*Ernst Höhn*, *Steuerrecht*, Band I, 8. Auflage, 1997, S. 343 Rz 81, S. 347 Rz 91). Das Verwaltungsgericht durfte daher ohne Verletzung des Willkürverbotes davon ausgehen, dass die fraglichen Gartenunterhaltskosten nur insoweit als werterhaltende Aufwendungen vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden konnten, als der Garten bei der Bemessung des Eigenmietwertes tatsächlich berücksichtigt wurde.

3. Die Beschwerdeführer behaupten, im vorliegenden Fall sei der Garten in die Ermittlung des Katasterwertes und damit in die Berechnung des Eigenmietwertes einbezogen worden. Die gegenteilige Annahme des Verwaltungsgerichts verstosse gegen das Willkürverbot.

Die von den Beschwerdeführern als Beweismittel eingereichten Katasterschätzungen betreffend ein umgebautes Bauernhaus sind indessen nicht geeignet, die Aussage des Verwaltungsgerichts, der Garten werde bei der Bemessung des Eigenmietwertes nicht berücksichtigt, zu widerlegen. Daraus, dass der Katasterwert des Bauernhauses nach dem totalen Umbau massiv angehoben wurde, lässt sich nämlich hinsichtlich der Berücksichtigung des neu angelegten Gartens selbst dann, wenn der Garten in die Umschreibung der Liegenschaft aufgenommen wurde, nichts schliessen. Das Verwaltungsgericht durfte zudem, ohne damit das rechtliche Gehör oder das Willkürverbot zu verletzen, darauf verzichten, die von den Beschwerdeführern verlangten Katasterschätzungen vor und nach Erstellung des Gebäudes, in dem sich ihre Stockwerkeigentumseinheiten befinden, beizuziehen. Nach der Rechtsprechung können die Behörden von einem beantragten Beweismittel unter anderem dann absehen, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag (vgl. BGE 124 I 208 E. 4a S. 211; 122 II 464 E. 4a S. 469). Was die Beschwerdeführer dagegen vorbringen, dringt nicht

durch. Das Verwaltungsgericht konnte daher willkürfrei davon ausgehen, dass im vorliegenden Fall gemäss der konstanten kantonalen Rechtsprechung (vgl. BLStPr Band IX S. 346 sowie Band XII S. 190 f.) bei der Bemessung des Eigenmietwertes nur die Stockwerkeigentumswohnung und die Einstellplätze berücksichtigt wurden.

4. Die staatsrechtliche Beschwerde erweist sich somit als unbegründet. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend werden die Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 und Abs. 7 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG).

Demgemäss wird erkannt:

Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen.