

Liegenschaftsunterhalt

Stützkonstruktion

Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft KGVV vom 29. Oktober 2003

Die Kosten für den Abbruch einer angebauten Scheune sowie für den Neuanbau eines Mehrfamilienhauses stellen keine abzugsfähigen Gebäudeunterhaltskosten dar, selbst wenn ein Teil der Baute Sicherungs-/Stützfunktion aufweisen sollte.

Tatsachen:

A. AX und BX besaßen an der Holunderstrasse in Z eine alte Scheune, welche sie im Jahre 1999 abreißen liessen. An der Stelle der Scheune errichteten sie ein Mehrfamilienhaus. In der Steuererklärung 2001A machten die Steuerpflichtigen ausserordentliche Aufwendungen für die zusätzlichen baulichen Sicherungs- und Stützmassnahmen am Neubau sowie die Abbruchkosten im Zusammenhang mit der Scheune geltend. Mit Mitteilung Nr. 2001/95 informierte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) die Steuerpflichtigen, dass die Abbruchkosten und die Kosten für die Sicherungs- und Stützmassnahmen keine Unterhaltskosten darstellten, weshalb die geltend gemachten Kosten nicht vom Einkommen abgezogen werden könnten. Die definitive Veranlagung für das Jahr 2001 wurde den Steuerpflichtigen am 25. November 2002 eröffnet.

B. Gegen diese Verfügung erhoben die Steuerpflichtigen am 11. Dezember 2002 Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Einsprache-Entscheid vom 14. Januar 2003 abwies. Den dagegen erhobenen Rekurs wies das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft mit Entscheid vom 9. Mai 2003 ab.

C. Mit Eingabe vom 28. Mai 2003 reichten die Steuerpflichtigen Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht ein. Sie beantragten sinngemäss die Aufhebung des angefochtenen Entscheides. Zur Begründung führten sie aus, dass aus den massgebenden Steuererlassen und dem Merkblatt der Steuerverwaltung nicht hervorgehe, dass «Umnutzungen» keine abzugsfähigen Unterhaltskosten darstellen würden. Die geltend gemachten Kosten würden unter anderem die Stützkonstruktion betreffen, welche zur Sicherung der mit der Nachbarliegenschaft gemeinsamen Giebelmauer in jedem Fall hätte erstellt werden müssen. Diese Konstruktion stelle deshalb eine werterhaltende Sicherungsmassnahme dar, deren Kosten zum Abzug vom Einkommen zuzulassen seien. In ihrer ergänzenden Begründung vom 21. Juni 2003 machten die Beschwerdeführer weiter geltend, dass gemäss Teilzonenreglement «Ortskern» der Gemeinde Z die Erstellung eines Baukörpers den Kubus der ehemaligen Baute aufweisen müsse. Um diesem Erfordernis gerecht zu werden, hätten die Beschwerdeführer ein Gebäude errichten

müssen; die alleinige Erstellung einer Stützkonstruktion zum Schutze der Giebelmauer wäre nicht zonenkonform gewesen. Des Weiteren wiesen sie darauf hin, dass die vom Steuergericht herangezogenen Entscheide des Kantonsgerichts (vormals Verfassungs- und Verwaltungsgericht) aus dem Jahre 1979 auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar seien, weil das Steuergesetz inzwischen revidiert worden sei.

D. In der Vernehmlassung vom 20. Juni 2003 beantragte das Steuer- und Enteignungsgericht die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies es auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid.

E. Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Eingabe vom 20. Juni 2003 ebenfalls die Abweisung der Beschwerde. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer stellten Umbauten und Umnutzungen keine selbstständigen Ausschlussgründe für Unterhaltskosten dar. Massgebend für die Abzugsmöglichkeit sei allein das Kriterium, ob die geltend gemachten Unterhaltskosten werterhaltend oder wertvermehrend seien. Umbauten seien bauliche Veränderungen, die regelmässig wertvermehrende Investitionen darstellten. Vorliegendenfalls übersteige der Wert des Mehrfamilienhauses deutlich denjenigen einer Scheune sowohl bezüglich der baulichen Substanz als auch bezüglich des Nutzens und der Rentabilität. Die Abbruchkosten der Scheune würden einen notwendigen Investitionsbestandteil für die Erstellung des neuen Gebäudes bilden. Ohne den Abbruch hätte kein Neubau auf dem gleichen Grundstück gebaut werden können. Es handle sich demgemäss nicht um die Erhaltung eines Vermögenswertes. Gemäss Merkblatt der Steuerverwaltung könnten zwar Abbrucharbeiten, die gleichzeitig Bauteile ersetzen, als Unterhaltskosten abgezogen werden. Aufgrund des Wortlautes «Bauteile» könne ein ganzer Abbruch jedoch nicht darunter subsumiert werden. Die Stützkonstruktion bilde im Zusammenhang mit dem Neubau eine Investition. Es handle sich daher um Erstellungskosten, die nicht vom Einkommen abgezogen werden könnten.

Erwägungen:

1. Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet einzig die Frage, ob die geltend gemachten Kosten für die Sicherungs- und Stützkonstruktion sowie die Abbruchkosten der Scheune, wie sie die Beschwerdeführer in ihrer Steuererklärung geltend gemacht haben, als abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten zu qualifizieren sind.

a) Gemäss § 198 Abs. 4 und 5 lit. a des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können die in den Jahren 1999 und 2000 angefallenen ausserordentlichen Aufwendungen im Durchschnitt zusätzlich von den für die Steuerperiode 2001 und 2002 zu Grunde gelegten steuerbaren Einkünften abgezogen werden, solange die Steuerpflicht im Kanton besteht. Als ausserordentliche Aufwendungen gelten Unterhaltskosten für Liegenschaften, soweit diese jährlich den Pauschalabzug übersteigen. Nach § 29 Abs. 1 lit. e StG können bei Liegen-

schaften Aufwendungen für den Unterhalt von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. § 29 Abs. 2 StG bestimmt, dass 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, und zwar für jede Veranlagungsperiode, entweder in ihrem tatsächlichen Umfang oder in Form einer Pauschale abgezogen werden können.

b) In der Lehre und Praxis gelten als Unterhaltskosten Ausgaben, die gemacht werden, um ein Grundstück oder Gebäude einem der *bisherigen* Verwendung entsprechenden Gebrauch zu erhalten oder einer Verwendung, der es bereits früher gedient hat, wieder zuzuführen (Entscheid der Steuerrekurskommission [RKE], Nr. 137 vom 26. November 1999; Entscheid des Steuergerichts vom 15. Dezember 2000 Nr. 158). Vom werterhaltenden Aufwand zu unterscheiden sind die wertvermehrenden Aufwendungen, durch welche die Liegenschaft über den Zustand im Zeitpunkt des Antritts hinaus verbessert und damit der Anlagewert erhöht wird. Sie gehören zu den nach § 29 Abs. 3 StG von der Einkommensteuer nicht abzugsfähigen Aufwendungen für Anschaffungen und Verbesserungen von Vermögensgegenständen (sog. Anlagekosten). Als wertvermehrende Aufwendungen gelten etwa der Einbau eines Lifts oder einer Zentralheizung sowie die Ausgaben für die Veränderung des bisherigen Zustandes des Grundstückes (vgl. *Ernst Höhn/Robert Waldburger*, Steuerrecht, Band II, Bern/Stuttgart/Wien 1999, § 32 N 73, S. 135; Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStPr] Band VII, S. 127). Häufig kann eine einzelne bauliche Massnahme oder Anschaffung nicht als Ganzes entweder dem Aufwand oder den wertvermehrenden Aufwendungen zugeteilt werden, da sie Elemente beider Kategorien umfasst. In diesen Fällen müssen die Kosten in abzugsfähigen Aufwand und wertvermehrende Aufwendungen zerlegt werden (*Höhn/Waldburger*, a.a.O., § 32 N 80, S. 139 mit Hinweisen).

2. a) Im vorliegenden Fall haben die Beschwerdeführer im Jahre 1999 die Scheune an der Holunderstrasse in Z abreißen lassen und an deren Stelle ein Mehrfamilienhaus gebaut. Grundsätzlich sind die Beschwerdeführer berechtigt, die im Jahre 1999 ausgewiesenen ausserordentlichen Aufwendungen für ihre Liegenschaften von ihrem Einkommen abzuziehen, sofern es sich um werterhaltende Unterhaltskosten handelt. Die Beschwerdeführer sind der Ansicht, dass die geltend gemachten Abbruchkosten sowie die Ausgaben für die Sicherungs- und Stützmassnahmen im Rahmen des Neubaus abzugsfähige Unterhaltskosten darstellen würden. Die abgebrochene Scheune habe als Stütze für die Nachbarbauten gedient. Da die Scheune jedoch einsturzgefährdet gewesen sei, habe an deren Stelle aufgrund des Teilzonenreglements ein neues Gebäude errichtet werden müssen. Beim Bau des Mehrfamilienhauses hätten entsprechende spezielle Sicherungs- und Stützkonstruktionen errichtet werden müssen, ansonsten die Nutzung der Nachbarliegenschaften nicht mehr möglich gewesen wäre. Die Kosten für diese Konstruktion seien deshalb als abzugsfähige Unterhaltskosten zu betrachten.

b) Bezüglich der Kosten für die Sicherungs- und Stützkonstruktion ist darauf hinzuweisen, dass das Erstellen einer Neubaute in begrifflicher Hinsicht keinen «Unter-

halt» an einem untergegangenen Gebäude beinhalten kann. Da vorliegendenfalls an Stelle der abgerissenen Scheune unbestrittenermassen ein Mehrfamilienhaus errichtet worden ist, handelt es sich bei den geltend gemachten Kosten nicht um Ausgaben, welche zur Erhaltung eines Grundstückes oder Gebäudes in dessen der bisherigen Verwendung entsprechenden Gebrauch dienen. Die Vorinstanzen haben daher zu Recht festgestellt, dass die vorliegende Sicherungs- und Stützkonstruktion im Rahmen eines Neubaus als Anlagekosten bzw. wertvermehrende Aufwendungen zu qualifizieren sind. Die von den Beschwerdeführern getätigten Auslagen für die spezielle Konstruktion können mit den Mehrkosten verglichen werden, welche vielfach im Zusammenhang mit der Bodenbeschaffenheit, z.B. Hanglage, anfallen. Diese Kosten stellen regelmässig keine abzugsfähigen Unterhaltskosten dar, sondern werden vollumfänglich als Anlagekosten berücksichtigt (vgl. BLStPr IX, S. 15 f.).

c) Desgleichen ist mit den Vorinstanzen bezüglich der Abbruchkosten davon auszugehen, dass die Auslagen für den Abbruch eines ganzen Gebäudes zwecks Neuüberbauung keine Unterhaltskosten darstellen (vgl. zum Anlagecharakter von Aufwendungen für Abbruchkosten, in: BLStPr IV, S. 271). Der Abbruch der Scheune war eine Voraussetzung für die Errichtung des Mehrfamilienhauses. Die entsprechenden Kosten dienen somit in keiner Weise der Erhaltung des alten Gebäudes, weshalb sie zu den Anlagekosten des neuen Gebäudes zu zählen sind. Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn es sich um Abbrucharbeiten von *einzelnen* Bauteilen handeln würde. Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung richtig dargetan hat, wären solche Ausgaben als Unterhaltskosten zu qualifizieren, sofern sie der Werterhaltung des Gebäudes dienen.

3. Aus dem von den Beschwerdeführern angeführten Merkblatt der Steuerverwaltung über den Liegenschaftsunterhalt etc. kann nichts zu ihren Gunsten abgeleitet werden. Aus dem Merkblatt geht klar hervor, dass für die Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen unterschieden werden muss. Die Steuerverwaltung hat die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Kosten nach diesen Kriterien geprüft und ist zu Recht zum Schluss gekommen, dass es sich hier um wertvermehrende Kosten handelt. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer stellt die Umnutzung kein zusätzliches Kriterium für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhalt dar, sondern ist lediglich ein Tatbestand, der regelmässig unter die wertvermehrenden Aufwendungen zu subsumieren ist. Zudem stellt dieses Merkblatt eine Verwaltungsweisung dar, welche für die Durchführungsorgane, aber nicht für die Steuerjustizbehörden verbindlich ist (VGE vom 15. Dezember 1993 i.S. K.H.-E.; *Ulrich Häfelin/Georg Müller*, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, Zürich 1998, N 96 ff.).

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.