

SO_GERICHTE SGSTA.1999.154 vom 28. August 1999

SO Obergericht, 1999-08-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.1999.154

FR: SO_GERICHTE SGSTA.1999.154 du 28 août 1999

IT: SO_GERICHTE SGSTA.1999.154 del 28 agosto 1999

Regeste

StG § 39 Abs. 3, StVo Nr. 16 § 2 Abs. 3, DBG Art. 32 Abs. 2 - Abzüge, Liegenschaftskosten. Wie bei der direkten Bundessteuer können auch bei der Staatsteuer die Kosten für periodischen Unterhalt einer nicht vernachlässigten Liegenschaft innerhalb 5 Jahren ab Erwerb in Abzug gebracht werden. Bestätigung der 1999 (KSGE 1999 Nr. 3) begründeten Praxis. Auseinandersetzung mit der vorgebrachten Kritik.

Erwägungen

E. 3

Die Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten allgemein a) Zu prüfen sind die Abzugsmöglichkeiten bezüglich der Staatssteuer 1998. Im Bereich der Staatssteuern können die Kantone die Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten an Liegenschaften unter Beachtung der Verfassungsmässigkeit eigenständig regeln und damit vom Recht der direkten Bundessteuer grundsätzlich abweichen. Eine direkte Abhängigkeit vom Bundesgerichtsentscheid vom 24. April 1997 (auf den später zurückzukommen wird), welcher die direkte Bundessteuer betraf, ist deshalb nicht gegeben. Im Kanton Solothurn regeln die Frage der Abzugsfähigkeit von Liegenschaftskosten § 39 Abs. 3 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG), welcher die generelle Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten statuiert, und § 2 Abs. 3 der Steuerverordnung Nr. 16 (StVo Nr. 16), der präzisiert, dass Aufwendungen als wertvermehrend gelten, soweit sie nicht bloss den Verschleiss seit dem Erwerb (durch steuerbegründende Veräusserung im Sinne von § 49 des Gesetzes) ausgleichen, insbesondere wenn die Arbeiten in den ersten 5 Jahren seit dem Erwerb ausgeführt werden. b) Der Kanton Solothurn wendete bis vor kurzem die ursprüngliche Dumont-Praxis an. Der letzte publizierte Entscheid des Kantonalen Steuergerichts zu diesem Thema datiert vom 19. September 1994 und ist Teil einer konstanten Praxis (KSGE 1994 Nr. 5, Seite 16): "Ausgaben für die Instandstellung neu erworbener Liegenschaften gelten, auch wenn diese Unterhalt im technischen Sinne darstellen, während fünf Jahren als wertvermehrnde Ausgaben und sind nicht abzugsfähig (...). Die Auffassung beruht auf der Erwägung, dass abzugsfähige Unterhaltskosten nur Ausgaben sein können, die dazu dienen, den vom Steuerpflichtigen ursprünglich erworbenen Vermögenswert zu erhalten oder wiederherzustellen. Dieser Ausgleich einer Werteinbusse fehlt jedoch, wenn der Erwerber eine Liegenschaft in einem bestimmten Zustand übernimmt und nachher deren Wert durch Aufwendungen, mögen sie auch nach technischem Sprachgebrauch Unterhaltskosten darstellen, vermehrt. Die Liegenschaft wird nicht wieder auf einen Wert gebracht, den sie unter dem Erwerber selbst einmal hatte, sondern es wird der Wert auf ein den vergüteten Übernahmewert übersteigendes Mass hinaufgesetzt." Dieser Entscheid deckte sich mit der vom Bundesgericht bis zum Urteil vom 27. April 1997 vertretenen strengen Dumont-Praxis. Er entsprach im Übrigen auch der

damals noch geltenden Steuerverordnung Nr. 16 [vgl. RRB vom 28. Januar 1986 in der amtlichen Sammlung der Gesetze und Verordnungen des Kantons Solothurn, GS 90, 388 ff]. Deren § 2 Abs. 3 hielt fest, dass Unterhaltskosten dann als wertvermehrend gelten, wenn die Arbeiten innert 5 Jahren seit dem Erwerb (durch steuerbegründende Veräusserung nach § 49 des Gesetzes) ausgeführt werden, und wenn diese Arbeiten nicht bloss den Verschleiss seit dem Erwerb ausgleichen. c) Das Bundesgericht hat am 24. April 1997 (STE B. 25.6 Nr.30) entschieden, dass Kosten für den Unterhalt neuerworbener, nicht vernachlässigter Liegenschaften dann vom Roheinkommen abgezogen werden können, wenn es sich um den periodischen Unterhalt und nicht um das Nachholen unterbliebenen Unterhalts geht. Dieses Urteil ist bei der direkten Bundessteuer auf alle noch offenen Fälle anwendbar. Der Kanton Bern hat sich dieser Praxis angeschlossen. Als Unterhalt gelten Kosten für Massnahmen, die der Werterhaltung dienen. Eine werterhaltende Vorkehr liegt vor, wenn ein Verschleiss ausgeglichen wird. Vor kürzerer Zeit nun hatte das Steuergericht Gelegenheit, diese Praxis im Licht der neuen Praxis zur direkten Bundessteuer zu überprüfen. Es stellte folgende Erwägungen an (vgl. Urteil St 98/53, BSt 98/11 vom 29. November 1999 i.S. R.): Im Zuge der Einführung des DBG und seiner Ausführungserlasse auf Bundesebene wurde auch die Kantonale Steuerverordnung Nr. 16 vom 18. Oktober 1994 [GS 93, 283 ff] einer Revision unterzogen. Die am 1. Januar 1995 in Kraft getretene und auf den vorliegenden Fall anwendbare Version von § 2 Abs. 3 StVo Nr. 16 wurde leicht verändert. Für den vorliegenden Fall hat diese Neuformulierung keine direkten Auswirkungen, weil damit nur klarer ausgedrückt werden soll, dass unter Umständen auch Aufwendungen nach der fünfjährigen Frist als wertvermehrend zu beurteilen sind und nicht vollständig zum Abzug zugelassen werden (vgl. Botschaft des Finanz-Departements vom 10. Oktober 1994 zur Änderung der Steuerverordnung Nr. 16). Die Anwendung von § 2 Abs. 3 StVo Nr. 16 muss somit auf den ersten Blick zum Resultat führen, dass die in Frage stehenden Unterhaltskosten im Gegensatz zur direkten Bundessteuer nicht vom Einkommen absetzbar sind. Nur den Wortlaut der Verordnung betrachtend steht jedenfalls fest, dass eine Abkehr von der strengen Dumont-Praxis bezüglich der Staatssteuer nicht möglich erscheint, denn die Verordnung erachtet Aufwendungen nur dann als werterhaltend, wenn sie den Verschleiss seit dem Erwerb ausgleicht. Die Auslegung hat aber nicht beim Wortlaut stehen zu bleiben. Zu beachten sind auch die Vereinbarkeit einer solchen Regelung (Verordnungsstufe) mit übergeordnetem Recht sowie die Entstehung der Norm (Materialien). Im allgemeinen Teil der angeführten Botschaft erwähnt das Finanzdepartement, dass die Verordnungsänderung das kantonale Recht möglichst den entsprechenden Ausführungserlassen zum [neuen] DBG anpassen soll, insbesondere auch an die Verordnung des Bundesrates über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992 [SR 642.116]. Damit sollen Differenzen zwischen der Bundessteuer und den kantonalen Steuern vermieden werden. Solche Differenzen würden vom Bürger kaum verstanden und im Veranlagungsverfahren sowie in Sachen Formulare und EDV erheblichen Mehraufwand bedeuten. Damit erhellt, dass der Kanton Solothurn im Bereich des Unterhaltsabzugs an Liegenschaften prinzipiell keine eigenständige Regelung gegenüber dem Bund schaffen wollte. Trotz dieser grundsätzlichen Absichten und obwohl der Bundesrat die Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [SR 642.116] bereits am 24. August 1992 verabschiedet hatte und der Kantonale Verordnungsgeber die StVo Nr. 16 erst am 18. Oktober 1994 revidierte, passte er § 2 Abs. 3 der StVo Nr. 16 nicht ans Bundesrecht an. Weil darauf nicht einmal in der

angeführten Botschaft des Finanzdepartementes Bezug genommen wurde, ist davon auszugehen, dass dem Kantonalen Gesetz- bzw. Verordnungsgeber die Änderung auf Bundesebene entgangen ist. Das Schweigen kann jedenfalls nicht so gedeutet werden, dass die bisherige strenge Dumont-Praxis beibehalten werden sollte. Denn sollte dies der Fall sein, dann hätte die Botschaft diese Abweichung von der generellen Absicht des Parallelismus mit dem Bundesrecht ausdrücklich ausführen müssen. Es handelt sich demzufolge um ein gesetzgeberisches Versehen, dass die § 2 Abs. 3 der StVo Nr. 16 nicht an das Bundesrecht angepasst wurde, weshalb kein Anlass besteht, die präzisierete Dumont-Praxis nicht auch im Bereich der Staatssteuern anzuwenden. Der Wortlaut von § 2 Abs. 3 StVo Nr. 16 ist demnach zu eng gefasst und widerspricht § 39 Abs. 3 des Kantonalen Steuergesetzes [BGS 614.11], demgemäss bei Liegenschaften die Unterhaltskosten grundsätzlich vom Einkommen abgezogen werden können. Diese Bestimmung muss zwar einerseits auf Verordnungsstufe so konkretisiert werden, dass sie Rechtsgleichheit schafft zwischen dem Erwerber einer renovierten und dem einer vernachlässigten Liegenschaft, um nicht den Erstgenannten steuerlich zu benachteiligen (Dumont-Praxis). Sie ist aber andererseits in der Weise zu verstehen, dass Kosten für periodischen Unterhalt jederzeit vom Einkommen abziehbar sein müssen - also auch dann, wenn sie innerhalb der Frist von fünf Jahren seit dem Erwerb vorgenommen werden. Das Gesagte gilt jedoch nur unter der Voraussetzung, dass die Liegenschaft nicht vernachlässigt, sondern normal instandgehalten ist (präzisierete Dumont-Praxis). Weil § 2 Abs. 3 der StVo Nr. 16 diesen speziellen Sachverhalt nicht bzw. nicht genau regelt und damit gegen § 39 Abs. 3 StG verstösst, ist die Bestimmung nicht dem Wortlaut nach anwendbar. Analog der präzisierten Rechtsprechung des Bundesgerichts bzw. Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992 [SR 642.116] ist zu differenzieren zwischen vernachlässigten und instandgehaltenen Liegenschaften. d) Gegen diese geänderte Praxis ist nun ebenfalls Kritik laut geworden: Zum einen wird vorgebracht, die Gerichte hätten die Gesetzmässigkeit der alten Dumont-Praxis gemäss der Steuerverordnung mehrfach bestätigt. Dies ist richtig, zeigt jedoch vor allem eines, dass nämlich mit dem Urteil vom 29. November 1999 eine echte Praxisänderung vorgenommen worden ist. Die Steuerverordnung kann sich im vorliegenden Punkt allenfalls nur auf die allgemeine Delegationsnorm stützen, wonach der Regierungsrat die für die richtige und einheitliche Anwendung des Gesetzes erforderlichen allgemeinen Weisungen erlässt (vgl. §§ 118 Abs. 2 und 264 Abs. 2 StG). Zwar enthält § 39 Abs. 3 StG auch eine Delegationsnorm an den Regierungsrat. Diese bezieht sich klarerweise aber nur auf die Abzugsfähigkeit von Kosten für Energiesparmassnahmen. Der Wortlaut von Art. 32 Abs. 2 DBG und von § 39 Abs. 2 StG ist insofern identisch, als bei Liegenschaften die Unterhaltskosten (generell) abgezogen werden können. Eine unterschiedliche Interpretation dieser Begriffe ist rechtlich möglich, sachlich aber nicht angezeigt. Der Regierungsrat selber kann zur einheitlichen Handhabung zwar auf dem Verordnungsweg darlegen, was unter Unterhaltskosten zu verstehen ist. Er kann aber mit einer Verordnung diesen Begriff weder ausweiten noch einengen. In Einklang mit der Praxis im Bundesrecht sind Unterhaltskosten auch solche, die periodisch anfallen. Dabei spielt es keine Rolle, ob diese innert oder nach fünf Jahren nach Erwerb der Liegenschaft anfallen. Entscheidend ist, ob damit werterhaltende Massnahmen getroffen werden. Weiter wird gegen die neue Praxis vorgebracht, dass in einem Begleitschreiben des Finanz-Departementes an den Regierungsrat vom 10. Oktober 1994 betreffend die Änderung der StVO Nr. 16 hingewiesen worden ist, dass mit der Verordnung eventuell eine Differenz zur direkten

Bundessteuer geschaffen werde. Diese Gedanken flossen jedoch nicht in die Botschaft des Regierungsrates an den Kantonsrat ein. Der Gesetzgeber hatte - womöglich - keine Kenntnis dieser Differenzen. Jedenfalls ist den Materialien nichts Derartiges zu entnehmen. Entscheidend ist aber, dass der Begriff der Unterhaltskosten im Gesetz steht und gesetzeskonform auszulegen ist. Schlussendlich wird auf eine vom Regierungsrat 1997 geplante Änderung der Steuerverordnung hingewiesen, mit welcher die Anpassung an die bundesrechtliche Praxis vorgenommen werden sollte. Gegen diese Änderung haben 34 Kantonsräte Einspruch erhoben, welcher mit Beschluss des Kantonsrates vom 10. Dezember 1997 gutgeheissen worden ist. Damit, so wird in der Kritik ausgeführt, habe der Kantonsrat ausdrücklich die in § 2 Abs. 3 StVO Nr. 16 festgeschriebene Praxis bestätigt. Das Steuergericht kann dieser Betrachtungsweise nicht folgen: Die Auslegung eines Rechtssatzes durch die Verwaltung und die Justiz beansprucht nur für die Entscheidung eines Einzelfalles Geltung. Die authentische Auslegung eines Gesetzes dagegen beansprucht Beachtung durch alle rechtsanwendenden Instanzen. Sie erfolgt durch den Gesetzgeber selbst oder - sofern die Verfassung es zulässt - durch das Parlament. Sie soll die Grenzen zulässiger Auslegung nicht überschreiten (BGE 91 I 126, 94 I 36). Sie bedarf der Publikation in den Formen, die für das Gesetz vorgesehen sind (BGE 94 I 36; vgl. dazu: Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, 1986, S. 136 f.). Eine authentische Auslegung durch den Kantonsrat ist in der Solothurner Verfassung nicht vorgesehen. Im gutgeheissenen Einspruch gegen die Verordnungsänderung kann keine solche erblickt werden. Die Auslegung der Gesetze im Einzelfall obliegt der Verwaltung und den Gerichten. Aus all diesen Gründen hält das Steuergericht an seiner 1999 eingeleiteten Praxisänderung zu § 39 Abs. 3 StG fest.

E. 4

Die Liegenschaftskosten im konkreten Fall Pflanzen der Tanne und Entfernen des Wurzelstockes: Eine erstmalige Ausstattung des Gartens mit Sträuchern, Bäumen, Stauden, Pflanzen usw. ist in allen Fällen als wertvermehrende Investition zu beurteilen (Zwahlen, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, S. 118). Die Rekurrenten weisen darauf hin, dass der Wurzelstock der morsch gewordenen Tanne, welche aus Altersgründen bei einem Gewitter umstürzte, entfernt werden musste. Die Rechnung vom 5. März 1997 der S. AG weist das Entfernen des Wurzelstockes einer Tanne und das Pflanzen einer Tanne aus. Hier handelt es sich um einen Ersatz einer bestehenden Tanne. Diese Ersatzkosten sind als Liegenschaftsunterhalt anzuerkennen.

Biotop-Reinigung: Gemäss Veranlagungshandbuch, Stand 10. Februar 1999 Kapitel IV./Seite 16, werden Unterhaltskosten eines Biotops im Normalfall als abzugsfähige Unterhaltskosten zugelassen. Waschmaschine: Die Rechnung vom 12. Dezember 1997 der W. AG zeigt eine Entsorgungsgebühr von Fr. 30.--. Bei dieser Waschmaschine handelt es sich um einen Ersatz, welcher steuerlich anerkannt werden muss. Gemäss Veranlagungshandbuch, Stand 13. April 1999 Kapitel IV./Seite 15, wird ein Waschautomat, fest montiert auf Sockel, anstelle eines bisherigen Automaten, im Normalfall als abzugsfähiger Unterhalt zugelassen. Wäschetrockner: Die Rechnung vom 20. Januar 1997 der W. AG zeigt, dass die Entsorgung gratis ausgeführt wurde. Bei diesem Trockner handelt es sich um einen Ersatz, welcher steuerlich anerkannt werden muss. Steuergericht, Urteil vom 8. Mai 2000