

# Grundstückgewinnsteuer

## Verrechnung von Einkommensverlusten

### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 67/2005 vom 20. Oktober 2005

*Ein Liegenschaftskostenüberschuss bei der Einkommenssteuer kann nicht mit einem Veräusserungsgewinn bei der Grundstückgewinnsteuer verrechnet werden. Die im Rahmen der Einkommenssteuer unter Mitwirkung der steuerpflichtigen Person erfolgte Qualifikation und Zuweisung der einzelnen Liegenschaftskosten (Gewinnungskosten, wertvermehrende Aufwendungen) zur betreffenden Kosten- bzw. Steuerart ist bindend. Als einkommenssteuerwirksam anerkannte Liegenschaftskosten können im Rahmen der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer nicht mehr berücksichtigt werden.*

#### I. Sachverhalt

1. a) Mit Kaufvertrag vom 13. Juli 2001 erwarben die Rekurrenten die Liegenschaft M. in Basel zum Preis von Fr. 750'000.-. Unmittelbar auf den Erwerb folgend, unterzogen die Rekurrenten die Liegenschaft einer umfassenden Renovation. In der Steuererklärung 2001 deklarierten sie den für die Einkommenssteuer steuerbaren Nettoertrag ihrer Liegenschaft wie folgt:

Eigenmietwert (4% des Steuerwertes von Fr. 336'000.-)	Fr.	13'440.-
Renovations- und Umbaukosten	- Fr.	161'484.-
davon wertvermehrende Aufwendungen gemäss		
Revisionsschätzung der Gebäudeversicherung	+ Fr.	68'000.-
Hypothekarzinsen	- Fr.	6'025.-
Nettoertrag aus privatem Grundeigentum/Verlust	- Fr.	86'069.-

b) Mit Schreiben vom 25. September 2003 ersuchte die Steuerverwaltung die Rekurrenten um Einreichung der Bauabrechnung betreffend die Renovation der Liegenschaft M.. Am 19. Oktober 2003 reichten die Rekurrenten ein Schreiben betreffend »Abgrenzung der abziehbaren Liegenschaftskosten von den nicht abziehbaren Anlagekosten pro 2001 (M.)« ein. Darin machten sie gestützt auf die beigelegte Verkehrswertschätzung vom 11. Mai 2000 des Architekten H. geltend, dass der allgemeine Zustand der Liegenschaft dem Alter entsprechend als gut zu beurteilen und die Liegenschaft im Unterhalt nicht vernachlässigt gewesen sei. Die sog. Dumont-Praxis sei nicht anwendbar. In der Zusammenstellung betreffend »Abgrenzung der abziehbaren Liegenschaftskosten von den nicht abziehbaren Anlagekosten pro 2001 (M.)« wurden die Unterhaltskosten mit Fr. 119'823.05 und die Anlagekosten mit Fr. 41'247.35 beziffert.

c) Gestützt auf die Eingabe der Rekurrenten vom 19. Oktober 2003, die eingereichte Verkehrswertschätzung vom 11. Mai 2000 sowie den Versicherungsausweis (Revisionsschätzung) der Gebäudeversicherung Basel-Stadt vom 15. November 2001 ermittelte die Steuerverwaltung den steuerbaren Liegenschaftsertrag pro 2001 unter Nichtanwendung der Dumont-Praxis mit einem Verlust von Fr. 120'248.– wie folgt:

Eigenmietwert (4% des Steuerwertes von Fr. 336'000.– ab 1. 8. 2001 – $\frac{5}{12}$ )	Fr. 5'600.–
Unterhaltskosten	– Fr. 119'823.–
Hypothekarzinsen	– Fr. 6'025.–
Nettoertrag aus privatem Grundeigentum/Verlust	– Fr. 120'248.–

Aufgrund dieser Berechnung resultierte im Veranlagungsprotokoll zu den kantonalen Steuern pro 2001 vom 6. Januar 2004 beim steuerbaren Einkommen ein Minusbetrag von Fr. 4'075.–. Im Veranlagungsprotokoll zur direkten Bundessteuer pro 2001 vom 16. Dezember 2003 resultierte hinsichtlich des steuerbaren Einkommens ein Minusbetrag von Fr. 6'211.–. Die Veranlagungsverfügung zu den kantonalen Steuern pro 2001 datiert vom 6. Januar 2004; die Veranlagungsverfügung zur direkten Bundessteuer pro 2001 trägt das Datum des 16. Dezember 2003.

2. a) Mit Kaufvertrag vom 19. Februar 2004 (Grundbucheintrag: 2. Juli 2004) veräusserten die Rekurrenten ihre Liegenschaft M. in Basel zum Preis von Fr. 980'000.–. In der am 25. Juli 2004 eingereichten Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer berechneten die Rekurrenten den aus der Veräusserung resultierenden steuerbaren Grundstücksgewinn mit Fr. 109'764.–, wobei dem Veräusserungserlös (abzüglich Verkaufskosten) von Fr. 940'111.– Anlagekosten in der Höhe von Fr. 830'347.– gegenübergestellt wurden. Diese Anlagekosten setzten sich aus folgenden Positionen zusammen:

Kaufpreis	Fr. 750'000.–
Kosten beim Erwerb	+ Fr. 17'904.15
Wertvermehrungen	+ Fr. 62'443.–
Einstandswert	Fr. 830'347.–

b) Am 6. September 2004 zeigte die Steuerverwaltung den Rekurrenten an, dass sich der steuerbare Grundstücksgewinn in Abweichung zur Selbstdeklaration mit Fr. 130'465.– berechne. Die Steuerverwaltung berücksichtigte einen ermittelten Veräusserungserlös von Fr. 949'562.– und Anlagekosten von Fr. 819'097.–. Die wertvermehrenden Aufwendungen waren wie deklariert anerkannt worden mit Ausnahme der «Kosten beim Erwerb», welche die Steuerverwaltung auf die Korrekturanweisung der Rekurrenten vom 29. August 2004 hin von Fr. 17'904.15 auf Fr. 6'654.– kürzte. Mit Veranlagungsverfügung zur Grundstückgewinnsteuer vom 15. September 2004 ermittelte die Steuerverwaltung einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 130'400.–, woraus ein Steuerbetrag von Fr. 39'120.– resultierte.

3. Dagegen erhoben die Rekurrenten mit Schreiben vom 1. Oktober/28. November 2004 Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 4. März 2005 abwies.

4. Gegen diesen Einspracheentscheid vom 4. März 2005 richtet sich der vorliegende Rekurs vom 3. April 2005, der mit Eingabe vom 30. Mai 2005 begründet wurde. Darin beantragen die Rekurrenten, es sei festzustellen, dass in der Steuerperiode 2001 ein «negatives Einkommen» von Fr. 4'075.– (kantonale Steuern) bzw. Fr. 6'211.– (Bundessteuern) und nicht eine sog. «Null-Veranlagung» vorgelegen habe. Ferner wird beantragt, dieses «negative Einkommen» sei betragsmässig als steuerlich nicht wirksam berücksichtigte, in die Liegenschaft investierte Kosten zu qualifizieren und bei der Bestimmung des für die Grundstückgewinnbesteuerung massgebenden Einstandswertes zusätzlich anzurechnen. Auf die Einzelheiten des Standpunktes der Rekurrenten wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 3. August 2005 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen.

## *II. Entscheidungsgründe*

2. a) Die Rekurrenten beantragen sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 4. März 2005 zur Grundstückgewinnsteuer betreffend die Liegenschaft M. in Basel aufzuheben und bei der Berechnung des Einstandswertes für die Grundstückgewinnsteuer das im Veranlagungsprotokoll zu den kantonalen Steuern pro 2001 vom 6. Januar 2004 ermittelte steuerbare Einkommen von minus Fr. 4'075.– bzw. das im Veranlagungsprotokoll zur direkten Bundessteuer pro 2001 vom 16. Dezember 2003 ermittelte steuerbare Einkommen von minus Fr. 6'211.– als wertvermehrnde Aufwendung steuerschmälernd zu berücksichtigen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. ... Zwischen den Parteien umstritten ist jedoch, ob das in den Veranlagungsprotokollen zu den periodischen Steuern pro 2001 ermittelte steuerbare Einkommen von minus Fr. 4'075.– (kantonale Steuern) bzw. von minus Fr. 6'211.– (direkte Bundessteuer) im Rahmen der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer beim massgeblichen Einstandswert steuerschmälernd zu berücksichtigen sei.

3. Gemäss § 106 Abs. 1 StG gilt als Grundstückgewinn jener Betrag, um den der Veräusserungserlös den Einstandswert übersteigt. Nach § 106 Abs. 3 StG gilt als Einstandswert unter Vorbehalt von § 105 Abs. 2 StG der Erwerbswert unter Berücksichtigung der mit dem Erwerb verbundenen Kosten und der wertvermehrden Aufwendungen, soweit diese nicht bereits bei der Einkommens- und Gewinnsteuer angerechnet werden konnten.

4. a) aa) Die Rekurrenten rügen in Bezug auf die Feststellung des Sachverhaltes zunächst, dass die Steuerverwaltung in ihrem Einspracheentscheid vom 4. März 2005 die in den Veranlagungsprotokollen zu den periodischen Steuern pro 2001 resultierenden Minusbeträge beim steuerbaren Einkommen der Erzielung von keinem steuerbaren Einkommen gleichsetze.

bb) Wie die Steuerverwaltung zutreffend ausführt, bildet im Rechtsmittelverfahren die Veranlagungsverfügung das Anfechtungsobjekt und nicht das Veranlagungsprotokoll. Dieses erfüllt lediglich die Hilfsfunktion, die in der Veranlagung festgelegten Werte detailliert aufzuführen. Die Veranlagungsverfügungen vom 6. Januar 2004 bzw. vom 16. Dezember 2003 weisen als sog. «Null-Veranlagungen» folglich ein steuerbares und satzbestimmendes Einkommen von Fr. 0.– und damit kein steuerbares Einkommen aus. Dass im Veranlagungsprotokoll jeweils ein Minusbetrag resultierte, kann hieran nichts ändern. Die Steuerverwaltung hat daher zu Recht das steuerbare und satzbestimmende Einkommen sowohl zu den kantonalen Steuern als auch zur direkten Bundessteuer pro 2001 mit Fr. 0.– ermittelt.

b) aa) Hinsichtlich der Sachverhaltsfeststellung rügen die Rekurrenten ferner, dass die Ausscheidung der Liegenschaftsunterhaltskosten und der wertvermehrenden Aufwendungen nicht in Zusammenarbeit mit ihnen erfolgt sei. Sie seien im Veranlagungsverfahren aufgrund der Zustellung des Ausscheidungskatalogs durch den Veranlager zu der veranlagten Ausscheidung veranlasst worden, die mit der Deklaration in der Steuererklärung denn auch nicht mehr übereingestimmt habe, wo von wertvermehrenden Aufwendungen von Fr. 68'000.– ausgegangen worden sei.

bb) Hierzu ist festzuhalten, dass die Frage der Abgrenzung der Liegenschaftsunterhaltskosten von den wertvermehrenden Aufwendungen im Veranlagungsverfahren zur Sprache gekommen war und den Rekurrenten mit dem Ausscheidungskatalog ein Hilfsmittel zur Orientierung zur Verfügung gestanden hat. Die Steuerverwaltung hält daher zu Recht fest, dass im Veranlagungsverfahren ein Zusammenwirken zwischen den Rekurrenten und der Steuerverwaltung im Sinne des im Steuerrecht vorgesehenen Mitwirkungsverfahrens stattgefunden hat und dass die beiden Veranlagungsverfügungen zu den periodischen Steuern pro 2001 von den Rekurrenten denn auch nicht angefochten worden sind. Eine fehlerhafte Sachverhaltsfeststellung durch die Steuerverwaltung ist somit auch hier nicht ersichtlich.

c) In materieller Hinsicht machen die Rekurrenten geltend, dass die in den Veranlagungsprotokollen der Steuerperiode 2001 beim steuerbaren Einkommen ermittelten Minusbeträge von Fr. 4'075.– (Kanton) bzw. von Fr. 6'211.– (Bund) im Rahmen der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer steuerschmälernd zu berücksichtigen seien. Da die Festsetzung hoher Unterhaltskosten zu einem «negativen steuerbaren Einkommen» geführt habe und dieses «negative Einkommen» mit einer sog. «Null-Veranlagung» gleichgesetzt worden sei, seien diese Investitionen im Umfang des unberücksichtigten »negativen Einkommens« steuerlich nicht zum Tragen gekommen. Die nicht berücksichtigten Auslagen seien als wertvermehrnde Aufwendungen zu qualifizieren, zumal die Gebäudeversicherung des Kantons Basel-Stadt

im Versicherungsausweis (Revisionsschätzung) vom 15. November 2001 eine Wertvermehrung der Liegenschaft von Fr. 68'000.– ausgewiesen habe.

d) Wertvermehrende Aufwendungen sind – wie bereits erwähnt – bei der Ermittlung des für die Grundstückgewinnsteuer massgebenden Einstandswertes zu berücksichtigen, soweit diese nicht bereits bei der Einkommenssteuer angerechnet werden konnten (§ 106 Abs. 3 StG). Damit soll sichergestellt werden, dass alle vom Eigentümer in die Liegenschaft investierten Kosten steuerlich wirksam werden, sei dies bei der Einkommenssteuer, sei dies spätestens im Falle der Veräusserung der Liegenschaft im Rahmen der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer. So werden die Unterhaltskosten der Einkommenssteuer und die wertvermehrenden Aufwendungen der Grundstückgewinnsteuer zuteilt. Für die Zuweisung der einzelnen Investitionen zur entsprechenden Steuerart wird in § 106 Abs. 3 StG die im Rahmen der Einkommensbesteuerung unter Mitwirkung der steuerpflichtigen Person getroffene Qualifikation für bindend erklärt. Der Grund für diese Bindung liegt darin, dass bei der Einkommensbesteuerung der Grundsatz der Periodizität gilt und somit ein nicht erfolgter Abzug von Unterhaltskosten in einer späteren Steuerperiode nicht nachgeholt werden kann.

e) Im vorliegenden Fall lässt sich die Auffassung der Rekurrenten, die Minusbeträge bei den pro 2001 ermittelten Einkommen seien auf nicht berücksichtigte Liegenschaftsunterhaltskosten zurückzuführen, nicht nachvollziehen. Die in den Veranlagungsprotokollen vom 6. Januar 2004 bzw. vom 16. Dezember 2003 ermittelten Minusbeträge beim steuerbaren Einkommen können nicht einer bestimmten Kategorie von Abzügen zugeordnet werden. Diese könnten ihren Ursprung nicht nur in Liegenschaftsunterhaltskosten haben, sondern beispielsweise auch von Berufsauslagen oder Sozialkosten herrühren. Die von den Rekurrenten beantragte Berücksichtigung von Minusbeträgen im steuerbaren Einkommen bei der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer kommt einer Verlustverrechnung über die Grenzen der zu unterscheidenden Steuerarten gleich. Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmung vom 3. August 2005 zutreffend festhält, gibt es für diese Form der Verrechnung keine gesetzliche Grundlage.

f) Wie bereits dargelegt, wurden im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zur Steuerperiode 2001 einerseits Liegenschaftsunterhaltskosten in Höhe von Fr. 199'823.– berücksichtigt und andererseits wertvermehrende Aufwendungen von Fr. 41'247.– ausgeschlossen. Die Steuerverwaltung hat im Rahmen der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer die ausgeschiedenen wertvermehrenden Aufwendungen vollumfänglich erfasst. Für die Anrechnung zusätzlicher wertvermehrender Aufwendungen bleibt kein Raum, da § 106 Abs. 3 StG ausdrücklich bestimmt, dass diese nur soweit berücksichtigt werden können, als sie nicht bereits bei der Einkommenssteuer angerechnet werden konnten. Entgegen der Auffassung der Rekurrenten bedeutet «Anrechnung» im Sinne des Steuergesetzes nicht zwangsläufig eine Schmälerung des steuerbaren Grundstückgewinns, sondern bezieht sich auf die zu unterscheidenden Kostenkategorien «Unterhaltskosten» und «wertvermehrende Aufwendungen». Fehlende Anrechenbarkeit gemäss § 106 Abs. 3 StG bedeutet demnach, dass

bei der Einkommenssteuer als Unterhaltskosten anerkannte Aufwendungen im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer nicht mehr berücksichtigt werden können. Selbst wenn man also in casu davon ausginge, dass die Minusbeträge im steuerbaren Einkommen pro 2001 von Liegenschaftsunterhaltskosten und nicht von einer anderen Art von Abzug herrührten, wäre eine nachträgliche steuerschmälernde Berücksichtigung bei der Grundstückgewinnsteuer aufgrund der Anordnung von § 106 Abs. 3 StG ausgeschlossen.

g) Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Steuerverwaltung im Rahmen der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer die steuerschmälernde Berücksichtigung der beim steuerbaren Einkommen pro 2001 resultierenden Minusbeträge beim Einstandswert zu Recht verweigert hat.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.