

Sitzung vom 10. September 1997

2011. Anfrage (Verordnung über die steuerliche Behandlung von im Jahre 1998 anfallenden ausserordentlichen Unterhaltskosten bei Liegenschaften im Privatvermögen)

Kantonsrat Dr. Jörg N. Rappold, Küsnacht, hat am 18. August 1997 folgende Anfrage eingereicht:

- Gemäss §273 des neuen Steuergesetzes (nStG; in Kraft ab 1. Januar 1999) bildet das Kalenderjahr 1998 steuerlich eine Bemessungslücke. Auf in diesem Jahr erzielten ausserordentlichen Einkünften wird indessen gemäss der ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage eine separate Jahressteuer erhoben (§275 nStG). Dabei können die damit zusammenhängenden ausserordentlichen Aufwendungen in Abzug gebracht werden.
- Im neuen Steuergesetz nicht geregelt ist die Frage, ob im Jahre 1998 anfallende ausserordentliche Aufwendungen bei Fehlen ausserordentlicher Einkünfte 1998 auch von den ordentlichen Einkünften des Jahres 1999 in Abzug gebracht werden können. Dies scheint aufgrund des Grundsatzes von §273 (Bemessungslücke) ausgeschlossen.
- Nach Meldungen in der Presse (vgl. Der Zürcher Hauseigentümer, 1997, S. 265) hat der Regierungsrat eine Verordnung vorbereitet, die für den Bereich der ausserordentlichen Unterhaltskosten bei Liegenschaften im Privatvermögen – und nur für diesen Bereich – eine Abzugsmöglichkeit im Jahre 1999 schafft. Damit soll verhindert werden, dass Hauseigentümer aus steuerlichen Gründen von Renovationen im Jahr 1998 absehen. Es stellt sich indessen die Frage, ob eine solche wirtschaftlich und konjunkturpolitisch sinnvolle Bevorzugung der Liegenschafteneigentümer einer allfälligen rechtlichen Überprüfung standhalten würde.
- Seit seinem Entscheid vom 13. April 1983 (teilweise publiziert als BGE 109 Ia 252) hat das Bundesgericht aus Art. 4 BV auch ein Diskriminierungsverbot abgeleitet. Ein Nichtbegünstigter hat demnach ein rechtlich geschütztes Interesse an der Aufhebung eines diskriminierenden Erlasses, wenn die Diskriminierung seinen Privatbereich betrifft und er sich in einer vergleichbaren Sachlage befindet wie die vom Erlass Begünstigten (BGE 109 Ia 252 E. 4.c; vgl. auch BGE 110 Ia 7 E. 1.a, 114 Ia 221 E. 1.b).
- Es sind durchaus Fälle denkbar, in denen ein Steuerpflichtiger im Jahre 1998 ausserordentliche Aufwendungen tätigt, die aufgrund der Bemessungslücke steuerlich nie abzugsfähig sein werden, so z.B. Renovation von Geschäftsliegenschaften, Umschulungs- und Weiterbildungskosten. Da diese Aufwendungen von der in Aussicht genommenen regierungsrätlichen Verordnung nicht erfasst würden, erscheint zumindest fraglich, ob eine staatsrechtliche Beschwerde solcherart diskriminierter Steuerpflichtiger nicht dazu führen müsste, dass das Bundesgericht die Verordnung als verfassungswidrig erklären und aufheben würde.
- Damit würde die Verordnung für alle dannzumal noch nicht rechtskräftigen Steuerveranlagungen unanwendbar. Die ausserordentlichen Unterhaltskosten der Liegenschafteneigentümer würden zwar bereits entstanden sein, könnten jedoch letztlich nicht steuerwirksam abgesetzt werden. Dabei könnten sich die Steuerpflichtigen auch nicht auf den Vertrauensschutz berufen, da – spätestens seit der Aufhebung der regierungsrätlichen Weisung über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte vom 10. Juni 1992 durch die Gerichte – ein Steuerpflichtiger nicht darauf vertrauen darf, dass regierungsrätliche Erlasse vor der Bundesverfassung standhalten.
- Meines Erachtens wäre daher eine Ergänzung der Übergangsbestimmungen im neuen Steuergesetz in Betracht zu ziehen. Bei der Aufhebung von – vom Volk genehmigten – Gesetzen würde das Bundesgericht erfahrungsgemäss wesentliche grössere Zurückhaltung üben.

Daraus ergeben sich die folgenden Fragen:

1. Weshalb hält es der Regierungsrat für angebracht, mit der vorgenannten Verordnung ausschliesslich die Steuerpflichtigen mit Liegenschaften im Privateigentum zu begünstigen?

2. Ist der Regierungsrat bereit, statt dessen eine Verordnung zu erlassen, gemäss der auch andere im Jahre 1998 anfallende, ausserordentliche Aufwendungen zum Abzug von ordentlichem Einkommen 1999 zugelassen werden?
3. Ist der Regierungsrat bereit, dem Kantonsrat eine Ergänzung der Übergangsbestimmungen des neuen Steuergesetzes vorzuschlagen, gemäss der im Jahre 1998 anfallende, ausserordentliche Aufwendungen zum Abzug von ordentlichem Einkommen 1999 zugelassen werden?

Für die Beantwortung meiner Fragen danke ich dem Regierungsrat.

Auf Antrag der Direktion der Finanzen
beschliesst der Regierungsrat:

I. Die Anfrage Dr. Jörg N. Rappold, Künsnacht, wird wie folgt beantwortet:

Am 8. Juni 1997 haben die Stimmbürger und Stimmbürgerinnen dem neuen Steuergesetz (nStG) zugestimmt, das am 1. Januar 1999 in Kraft tritt. Dieses sieht, wie für die juristischen Personen, auch für die natürlichen Personen die Gegenwartsbemessung vor. Der Wechsel zur Gegenwartsbemessung erfolgt dabei nach dem sogenannten Jahressteuerverfahren. Die Steuerperiode 1999, die sogenannte Übergangsperiode, wird ausschliesslich nach der Gegenwartsbemessung eingeschätzt, so dass das Jahr 1998 in eine Bemessungslücke fällt. Eine Ausnahme bilden jedoch die in diesem Jahr anfallenden, gesetzlich abschliessend aufgezählten ausserordentlichen Einkünfte, die einer separaten Jahressteuer unterliegen, was auch im Begriff des Jahressteuerverfahrens zum Ausdruck kommt. Diese ausserordentlichen Einkünfte werden erfasst, «soweit sie die mit ihrer Erzielung zusammenhängenden oder (die) ausserordentlichen Aufwendungen sowie die verrechenbaren Verluste übersteigen» (§275 Abs. 1 nStG).

Im weiteren hat der Regierungsrat am 12. März 1997, also knapp drei Monate vor der Volksabstimmung, in einer Pressemitteilung bekanntgegeben, dass er eine Verordnung über die steuerliche Behandlung von im Jahre 1998 anfallenden ausserordentlichen Unterhaltskosten bei Liegenschaften im Privatvermögen erlassen werde, «wonach bei privaten Liegenschaften in der Steuerperiode 1999, zusammen mit den Unterhaltskosten im Jahre 1999, auch ausserordentliche Unterhaltskosten, die im Jahre 1998 anfallen, geltend gemacht werden können. Ausserordentliche Unterhaltskosten sind dabei grundsätzlich solche, die neben den laufenden Aufwendungen anfallen, somit einen Renovations- und Investitionsbedarf für mehrere Jahre abdecken. Macht ein Grundeigentümer von dieser Möglichkeit Gebrauch, so hat er jedoch auch den Unterhalt im Jahre 1999 nach den tatsächlichen Aufwendungen abzurechnen.»

In diesem Sinne hat sich der Regierungsrat auch in der Abstimmungszeitung geäussert. Die Verordnung wurde heute erlassen.

Abgesehen von den Befürchtungen, die Bemessungslücke führe bei privaten Liegenschaften im Jahre 1998 zu einem Renovations- und Investitionsstopp, verbunden mit entsprechenden Auswirkungen auf die Baubranche und das Gewerbe und damit auch auf die Arbeitsplätze, sprechen für die erlassene Verordnung vor allem die folgenden Gründe:

- Ausserordentliche Unterhaltskosten im vorliegenden Zusammenhang unterscheiden sich von anderen Abzügen wesentlich dadurch, dass sie nicht jedes Jahr, sondern immer nur in längeren Zeitabständen anfallen. Mit anderen Worten zeichnen sie sich dadurch aus, dass sie den Unterhaltsbedarf für mehrere Jahre abdecken.
- Besonderes Gewicht kommt sodann dem Umstand zu, dass bei Geschäftsliegenschaften, im Gegensatz zu privaten Liegenschaften, durchaus Möglichkeiten bestehen, grössere Renovationen schon vor oder nach deren Vornahme geltend zu machen. So dürfen Kosten für Grossreparaturen, die nur in grösseren Zeitabständen vorzunehmen sind, schon den dem Ausgabejahr vorangehenden Erfolgsrechnungen belastet werden (Reimann/Zuppinger/Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band II, Bern 1963, §19 N. 124). Zum anderen können solche Aufwendungen in der Regel aber auch aktiviert und in den folgenden Perioden abgeschrieben werden. Zudem ist hinzuzufügen, dass es nach Auffassung des Steueramtes einem Unternehmen zu gestatten ist, sich bei Neuinvestitionen in der Bemessungslücke auf die handelsrechtlich zwingenden Abschreibungen zu beschränken, auch wenn das Unternehmen ansonsten eine andere Abschreibungspolitik verfolgt (d.h. höhere Abschreibungen tätigt, als handelsrechtlich geboten).
- Mit der erlassenen Verordnung wird schliesslich weitgehend erreicht, was ohnehin eingetreten wäre. Denn würde auf die Verordnung verzichtet, so ist nach den

seinerzeitigen Reaktionen davon auszugehen, dass private Grundeigentümer alles daransetzten, entweder den Anfall der ausserordentlichen Unterhaltskosten oder aber die Rechnungstellung in das Jahr 1999 zu verschieben. Daraus ergäben sich jedoch schwerwiegende Abgrenzungsprobleme, die nunmehr wesentlich entschärft werden können.

Wie erwähnt, wurde die Verordnung noch vor der Abstimmung angekündigt. Auch das Steueramt hat sich bei der Beantwortung von vielen Anfragen auf sie berufen. Es ist daher am eingeschlagenen Vorgehen festzuhalten. Aus den dargelegten Gründen darf andererseits angenommen werden, dass die ausserordentlichen Unterhaltskosten bei Liegenschaften im Privatvermögen eine besondere Kategorie darstellen. Es ist nicht beabsichtigt, die erlassene Verordnung zu ergänzen oder gar eine Änderung des neuen Steuergesetzes vorzunehmen. Letzteres wäre schon aus zeitlichen Gründen unmöglich.

II. Mitteilung an die Mitglieder des Kantonsrates und des Regierungsrates sowie an die Direktion der Finanzen.

Vor dem Regierungsrat
Der Staatsschreiber:
Husi