

BGE 149 II 27

Bundesgericht (BGE), 2010-01-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_149_II_27

FR: ATF 149 II 27

IT: DTF 149 II 27

Regeste

Regeste Art. 32 Abs. 2 DBG; Unterhaltskosten für Liegenschaften; Abzug von Instandstellungskosten bei "wirtschaftlichem Neubau" (Praxisänderung). Zu den Unterhaltskosten gehören gemäss der am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Fassung von Art. 32 Abs. 2 DBG u.a. die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften (Abschaffung der sog. Dumont-Praxis). Kosten für Arbeiten im Zusammenhang mit einer Totalsanierung oder dem völligen Um- oder Ausbau (sog. wirtschaftlicher Neubau) sind als Instandstellungskosten abzugsfähig, soweit sie aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken (Praxisänderung; E. 4.3-4.7).

Regeste Art. 32 al. 2 LIFD; frais d'entretien d'immeubles; déduction des frais de remise en état "d'une nouvelle construction d'un point de vue économique" (changement de pratique). Selon l'art. 32 al. 2 LIFD, dans sa version en vigueur depuis le 1er janvier 2010, les frais d'entretien comprennent notamment les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment (abrogation de la pratique dite Dumont). Les coûts des travaux d'un assainissement complet ou d'une transformation ou d'une extension complètes ("nouvelle construction d'un point de vue économique") sont déductibles en tant que frais de remise en état, dans la mesure où ils ont pour but, d'un point de vue dit technique objectif, de rétablir un état antérieur de l'immeuble, c'est-à-dire d'en préserver la valeur (changement de pratique; consid. 4.3-4.7).

Regesto Art. 32 cpv. 2 LIFD; spese di manutenzione per gli immobili; deduzione delle spese di riattazione per "una nuova costruzione dal punto di vista economico" (cambiamento della prassi). Secondo la versione dell'art. 32 cpv. 2 LIFD in vigore dal 1° gennaio 2010, le spese di manutenzione comprendono, tra l'altro, le spese di riattazione degli immobili di nuova acquisizione (abolizione della cosiddetta prassi Dumont). Le spese per lavori di risanamento totale o per una ristrutturazione o un ampliamento completi ("nuova costruzione dal punto di vista economico") sono deducibili come spese di manutenzione nella misura in cui, per il loro carattere oggettivo-tecnico, servono a ripristinare l'immobile nello stato precedente e quindi hanno un effetto di mantenimento del valore (cambiamento della prassi; consid. 4.3-4.7).

Erwägungen

E. 4

Zu prüfen bleibt, ob die streitbetroffenen Kosten als Unterhaltskosten gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG (SR 642.11) vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können.

E. 4.1

Als Unterhaltskosten im Sinne von Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG steuerlich abziehbar sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsguts in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen. Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen (vgl. Art. 34 lit. d DBG). Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit wertvermehrenden Aufwendungen zusätzliche neue Werte geschaffen. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmaßstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, haben wertvermehrenden Charakter. Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat (Urteile 2C_582/2021 vom 29. November 2021 E. 2.1; 2C_450/2020 vom 15. September 2020 E. 4.1, in: StE 2021 B 27.5 Nr. 24; 2C_1166/2016 / 2C_1167/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 2; 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.2 f.; vgl. auch Urteil 2C_558/2016 / 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2). BGE 149 II 27 S. 30

E. 4.2

Die Vorinstanz hat den Abzug der streitbetroffenen Kosten als Unterhaltskosten in einer ersten Begründungslinie ausgeschlossen, weil die Beschwerdeführer im Steuerjahr 2018 zwar Unterhaltskosten für die Liegenschaft geltend machten, aber keinen Ertrag deklarierten. Es könne auch nicht von einer bloss vorübergehenden, durch Renovationsarbeiten bedingten Nichtnutzung der Liegenschaft gesprochen werden. Diese Begründung überzeugt nicht. Es ist typisch für die Instandstellung einer neu erworbenen Liegenschaft, dass sie eine gewisse Zeit und nicht selten mehrere Monate in Anspruch nimmt, während welcher der Erwerber aus der Liegenschaft keinen Ertrag erzielt. Die Auffassung der Vorinstanz würde darauf hinauslaufen, dass Erwerber die Instandstellungskosten nie abziehen könnten, wenn die Instandstellung der Liegenschaft am Ende der betroffenen Steuerperiode noch andauert. Das liefe Art. 32 Abs. 2 DBG, der die Kosten der Instandstellung neu erworbener Liegenschaften ausdrücklich für abziehbar erklärt, offensichtlich zuwider. Auch die von der Vorinstanz zitierte Stelle im Urteil 2C_1166/2016 / 2C_1167/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 2 ist nicht so zu verstehen, dass Instandstellungskosten in derart weitreichendem Umfang vom Abzug ausgeschlossen sind.

E. 4.3

In einer zweiten Begründungslinie stützt sich die Vorinstanz auf eine bundesgerichtliche Praxis, wonach die Totalsanierung sowie der völlige Um- oder Ausbau eine Herstellung darstellen und die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich gesamthaft nicht absetzbar sind (sog. "wirtschaftlicher Neubau"; vgl. etwa Urteile 2C_744/2021 vom 21. September 2022 E. 2.2; 2C_734/2021 vom 23. Juni 2022 E. 3.2.3; 2C_582/2021 vom 29. November 2021 E. 2.2; 2C_242/2020 vom 23. September 2020 E. 2.2; 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.2 f., in: StE 2014 B 25.6 Nr. 63, StR 70/2015 S. 157). Diese Praxis geht auf BGE 123 II 218 E. 1c und BGE 103 Ib 197 E. 3b zurück, welche die sogenannte Dumont-Praxis zum Gegenstand hatten (vgl. Urteil 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2). Die Beschwerdeführer machen geltend, dass der Praxis zum "wirtschaftlichen Neubau" in der Literatur Kritik erwachsen sei. Beanstandet wird namentlich, dass sie den klaren Wortlaut von Art. 32 Abs. 2 DBG (in der per 1. Januar 2010 geänderten Fassung) missachte

(vgl. KOCHER/ANZANTE, Von "Dumont" zum wirtschaftlichen Neubau, StR 75/2020 S. 710, S. 722). BGE 149 II 27 S. 31

E. 4.3.1

Nach der früheren Dumont-Praxis konnten Kosten von Unterhaltsarbeiten, die unmittelbar (d.h. innert fünf Jahren) nach dem Grundstückserwerb vorgenommen werden, grundsätzlich nicht vom Einkommen abgezogen werden (vgl. BGE 123 II 218 E. 1a). Eine Ausnahme machte das Bundesgericht ab dem Leiturteil BGE 123 II 218 bezüglich Kosten für den Unterhalt neuerwerbener, nicht vernachlässigter Liegenschaften, wenn es um den periodischen Unterhalt (und nicht um das Nachholen unterbliebenen Unterhaltes) ging; solche Kosten konnten demnach vom Einkommen abgezogen werden. Davon unterschied es jedoch den Fall, wo der neue Vermieter oder Verpächter die Liegenschaft renoviert, um den Miet- oder Pächtertrag zu steigern, oder wo eine (auch selbstgenutzte) Liegenschaft ganz oder teilweise umgebaut oder einer neuen Nutzung zugeführt wird (vgl. BGE 123 II 218 E. 1c; vgl. auch BGE 133 II 287 E. 2.2; vgl. zur geschichtlichen Entwicklung der Dumont-Praxis KOCHER/ ANZANTE, a.a.O., S. 712 ff.).

E. 4.3.2

Seit dem 1. Januar 2010 sieht Art. 32 Abs. 2 DBG vor, dass "die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften" abgezogen werden können. Mit dieser Gesetzesänderung wollte der Gesetzgeber die Dumont-Praxis abschaffen (vgl. Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 3. September 2007 zur Parlamentarischen Initiative Müller Philipp "Einschränkung der Dumont-Praxis" [Bericht WAK-N], BBl 2007 7993, 7998 ff. Ziff. 2.2.1 und 8003 Ziff. 3; Stellungnahme des Bundesrats vom 7. November 2007, BBl 2007 8009, 8011). Es sollen "alle Kosten, die dazu dienen, einen früheren Zustand einer Liegenschaft wieder herzustellen, als Unterhaltskosten abgezogen werden können. Dies soll auch bei neuerworbenen Liegenschaften (entgeltlicher Liegenschaftswechsel innerhalb der letzten fünf Jahre) zutreffen. Somit soll in allen Fällen die sogenannte objektiv-technische Betrachtungsweise und nicht mehr die wirtschaftliche Betrachtungsweise gelten [...]" (Bericht WAK-N, BBl 2007 7993, 8003 Ziff. 3).

E. 4.4

Das Bundesgericht hat sich im Urteil 2C_153/2014 vom 4. September 2014 mit dem Vorwurf auseinandergesetzt, die vollständige Verweigerung des Abzugs von Kosten bei "wirtschaftlichem Neubau" stelle einen Rückfall in die vom Gesetzgeber abgeschaffte Dumont-Praxis dar. Es erwog, der Vorwurf sei unberechtigt, denn die Dumont-Praxis habe lediglich die Kosten zur Instandstellung einer stark vernachlässigten Liegenschaft in den ersten fünf Jahren nach BGE 149 II 27 S. 32 deren Erwerb betroffen. Sei es dagegen um eine nicht vernachlässigte Liegenschaft gegangen, so habe schon nach früherem Recht gegolten, dass der Eigentümer Kosten habe abziehen können, soweit sie für den normalen periodischen Unterhalt aufgewendet worden seien. Davon zu unterscheiden sei (und bleibe auch nach Abschaffung der Dumont-Praxis) der Fall, wo der neue Vermieter oder Verpächter die Liegenschaft renoviere, um den Miet- oder Pächtertrag zu steigern, oder wo eine (auch selbst genutzte) Liegenschaft ganz oder teilweise umgebaut oder einer neuen Nutzung zugeführt werde. Insofern dienten die Ausgaben nicht dazu, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsmässigen Zustand zu erhalten, sondern zielten sie darauf ab, die Einkommensquelle zu verbessern (Urteil 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 4.2, in: StE 2014 B 25.6 Nr. 63, StR 70/2015 S. 157; vgl. auch Urteil 2C_242/2020

vom 23. September 2020 E. 5).

E. 4.5

An dieser Sichtweise kann bei erneuter Überprüfung nicht festgehalten werden (vgl. zu den Voraussetzungen für eine Praxisänderung BGE 146 I 105 E. 5.2.2; BGE 145 I 227 E. 4). Gemäss den Materialien ging es dem Gesetzgeber bei der Änderung von Art. 32 Abs. 2 DBG darum, die wirtschaftliche Betrachtungsweise, auf der die Dumont-Praxis basiert hatte, "in allen Fällen" zugunsten einer objektiv-technischen Betrachtungsweise zurückzudrängen (vgl. oben E. 4.3.2). Es ist nicht einzusehen, weswegen die Figur des "wirtschaftlichen Neubaus" davon ausgenommen sein sollte, wo sie doch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entspringt und ein wesentlicher Bestandteil der im Verlauf der Jahre präzisierten Dumont-Praxis gewesen war (vgl. BGE 123 II 218 E. 1c und 2; BGE 103 Ib 197 E. 3; Urteil 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2). Eine "wirtschaftliche" Gesamtbetrachtung eines Totalsanierungs-, Renovierungs- oder Umbauprojekts auf einer neu erworbenen Liegenschaft, aufgrund derer der einkommenssteuerliche Kostenabzug schematisch komplett und damit auch für Kostenbestandteile verweigert wird, die bei individueller Betrachtung aufgrund ihrer objektiv-technischen Natur eigentlich werterhaltender Natur wären, ist also weder mit dem Wortlaut noch mit der Entstehungsgeschichte von Art. 32 Abs. 2 DBG vereinbar (vgl. MAIBACH/HÄUSELMANN, Kein Unterhaltskostenabzug bei wirtschaftlichem Neubau, StR 70/2015 S. 658, S. 659 f.; KOCHER/ANZANTE, a.a.O., S. 722; NICOLAS MERLINO, in: Commentaire romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 52 zu Art. 32 DBG ; für eine individuelle Betrachtung nach objektiv-technischen Kriterien auch BGE 149 II 27 S. 33 RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N. 73 zu § 30 StG /ZH; a.M. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, 2. Aufl. 2019, N. 19 und 33 zu Art. 32 DBG ; differenzierend LISSI/DINI, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 35 zu Art. 32 DBG). Mit Blick auf künftige, hier nicht streitbetreffene Steuerperioden ist sodann auf Art. 32 Abs. 2 Satz 3 DBG in der seit dem 1. Januar 2020 gültigen Fassung hinzuweisen, wonach die Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau den Unterhaltskosten gleichgestellt sind. Ab der Steuerperiode 2020 ist also bei Totalsanierungs-, Renovierungs- oder Umbauprojekten ohnehin zwischen verschiedenen Kategorien von Aufwendungen zu unterscheiden, sodass insoweit auch der für die Rechtsfigur des wirtschaftlichen Neubaus angeführte Praktikabilitätsvorteil einer Gesamtbetrachtung entfällt.

E. 4.6

Nach dem Willen des Gesetzgebers ist für alle Arbeiten an einer neu erworbenen Liegenschaft - wie bei allen anderen Liegenschaftskosten (vgl. oben E. 4.1) - individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters - und unter Mitwirkung der steuerpflichtigen Person (Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG) - abzuklären, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken. Kann dies nicht festgestellt werden, ist im Bereich der Einkommenssteuer gemäss der Normentheorie (Art. 8 ZGB analog) zulasten der steuerpflichtigen Person davon auszugehen, dass die Kosten nicht der Instandstellung dienen und folglich nicht abgezogen werden können (vgl. KOCHER/ANZANTE, a.a.O., S. 723).

E. 4.7

Die Beschwerdeführer führen in ihrer Beschwerde im Einzelnen auf, welche Aufwendungen zu welchen Teilen als werterhaltend zu betrachten seien, und haben dazu bereits vor der Vorinstanz diverse Unterlagen eingereicht. Aufgrund ihrer im Lichte der vorstehenden Erwägungen unrichtigen Rechtsauffassung hat sich die Vorinstanz hierzu folgerichtig nicht geäußert. Da es nicht am Bundesgericht ist, die Sachverhaltsdarstellung und Beweismittel der Beschwerdeführer wie eine erste Gerichtsinstanz zu würdigen, ist das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zu Sachverhaltsergänzung und Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 107 Abs. 2 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.