

BGer 2C_558/2016 vom 24. Oktober 2017

Bundesgericht, 2017-10-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_558_2016

FR: TF 2C_558/2016 du 24 octobre 2017

IT: TF 2C_558/2016 del 24 ottobre 2017

Erwägungen

E. 1.1

Angefochten ist ein kantonale letztinstanzlicher Endentscheid betreffend die direkten Steuern des Kantons und des Bundes. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) und mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Das kantonale Steueramt ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG). Auf sein form- und fristgerecht eingereichtes Rechtsmittel ist einzutreten.

E. 1.2

Das gilt auch insoweit, als der Beschwerdeführer das vorinstanzliche Urteil mit einer einzigen Beschwerdeeingabe anfecht (vgl. dazu im Einzelnen das Urteil 2C_603/2012, 2C_604/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 1). Für die Staats- und die direkte Bundessteuer eröffnet das Bundesgericht zwei getrennte Verfahren (2C_558/2016 sowie 2C_559/2016) und vereinigt sie.

E. 1.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, wie die Vorinstanz ihn festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann diesen - soweit entscheidrelevant - bloss dann berichtigen oder ergänzen, falls er offensichtlich unrichtig (d.h. willkürlich) oder in Verletzung wesentlicher Verfahrensrechte ermittelt wurde (Art. 105 Abs. 2 BGG , BGE 142 V 2 E. 2 S. 5).

II. Direkte Bundessteuer

E. 2.1

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können namentlich die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG in der seit dem 1. Januar 2010 gültigen Fassung; vgl. zu den verschiedenen Kostenarten im Einzelnen die Verordnungen des Bundesrats [SR 642.116] und der Eidgenössischen Steuerverwaltung [SR 642.116.2] vom 24. August 1992). Nicht abziehbar sind die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person oder ihrer Familie sowie die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 34 lit. a und d DBG).

E. 2.2

Beim Abzug für Unterhaltskosten handelt es sich um einen Abzug für Gewinnungskosten. Gewinnungskosten setzen ein steuerbares Einkommen voraus (vgl. u.a. BGE 124 I 193 E. 3g S. 198 sowie das Urteil 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 E. 2.3 in: ASA 77 S. 161). Die Unterhaltskosten müssen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen (vgl. das Urteil 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.2 in: StR 72/2017 S. 239). Bei selbstgenutzten Liegenschaften sind nur diejenigen Unterhaltskosten abzugsfähig, die mit dem (steuerbaren) Eigenmietwert unmittelbar verbunden sind (vgl. u.a. die Urteile 2C_393/2012 vom 8. November 2012 E. 2.2 in: StE 2013 B 25.6 Nr. 61; 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 E. 2.5 in: ASA 77 S. 161). Den Unterhaltskosten muss somit ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenüberstehen; steht den erstmaligen Kosten dagegen ein künftiger Ertrag gegenüber, handelt es sich um Anlagekosten (vgl. das Urteil 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.2 in: StR 72/2017 S. 239).

E. 2.3

Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen.

E. 2.3.1

Wertvermehrende Aufwendungen sind nicht bei der Einkommenssteuer, aber auf der Ebene der kantonalen Steuern bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig (vgl. Art. 12 Abs. 1 StHG). Die Auslegung des für die Grundstückgewinnsteuer massgebenden Begriffs der "Anlagekosten" wird schon dadurch vorbestimmt, dass Grundstückgewinnsteuer und Einkommens- oder Gewinnsteuer eng miteinander verbunden sind. Dabei ist eine doppelte Berücksichtigung der Aufwendungen und Kosten (bei der Einkommenssteuer wie bei der Grundstückgewinnsteuer) ausgeschlossen (vgl. BGE 143 II 382 E. 4.1.1 u. 4.1.2 m.w.H.). "Anlagekosten" gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG sind immer dann anzunehmen, wenn der Veräusserer effektiv wertvermehrende Aufwendungen getätigt hat (vgl. ebenda E. 4.2.2 u. 4.4.1).

E. 2.3.2

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 (vgl. dazu im Einzelnen bereits das Urteil 2A.151/1990 vom 16. Januar 1991 E. 2a in: ASA 60 S. 347).

Abzugsfähig sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsgutes in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen. 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, sei es durch die erstmalige Schaffung von Werten oder z.B. durch Aufwendungen für Ersatzbauten (vgl. zum Ganzen das Urteil 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.3 in: StR 72/2017 S. 239).

E. 2.4

Unter den abziehbaren Aufwendungen nennt Art. 32 Abs. 2 DBG neben den Unterhaltskosten u.a. "die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften". Der Ausdruck ist mit Wirkung ab 1. Januar 2010 eingefügt worden (AS 2009 1515). Mit dieser Änderung wurde die sogenannte Dumont-Praxis abgeschafft, wonach in den ersten fünf Jahren nach Erwerb einer Liegenschaft keine Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen werden konnten (vgl. BGE 133 II 287 E. 2.2 S. 29). Die Aufhebung der früher gültigen Praxis bedeutet aber nicht, dass alle Instandstellungskosten im Nachgang eines Liegenschaftserwerbs vollumfänglich von der Steuer absetzbar wären. Vielmehr ist im Einzelfall zu prüfen, ob die betreffenden Aufwendungen werterhaltend oder wertvermehrend sind (vgl. u.a. das Urteil 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.1 in: StR 72/2017 S. 239).

E. 2.4.1

Keine Unterhaltskosten liegen dann vor, wenn die Liegenschaft völlig um- und ausgebaut worden ist, d.h. wenn die "Renovation" umfangmässig eine Totalsanierung darstellt und wirtschaftlich einem Neubau gleichkommt; dann ist stattdessen auf "Herstellungskosten" zu schliessen, die nicht abziehbar sind (vgl. u.a. das Urteil 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.2 in: StR 70/2015 S. 157 m.w.H.).

Herstellungskosten sind namentlich dann gegeben, wenn die Liegenschaft einem anderen Zweck zugeführt wird. Aufwendungen, die mit einer Nutzungsänderung einhergehen, gelten üblicherweise als wertvermehrend, so z.B. in folgendem Fall: Bei einem Kaufpreis von Fr. 1.1 Mio werden insgesamt über Fr. 1.5 Mio. investiert, um eine ausserhalb des Wohngebietes gelegene, ursprünglich der landwirtschaftlichen Nutzung dienende Liegenschaft für Wohn- und Freizeitwecke umzufunktionieren (vgl. das Urteil 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2 in: RDAF 2013 II S. 80; weitere Beispiele in den Urteilen 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.3 in: StR 70/2015 S. 157, 2C_666/2008 vom 12. Mai 2009 E. 2.4 in: StE 2010 B 25.7 Nr. 5; 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 Sachverhalt und E. 2.3 in: StR 65/2010 S. 864). Dasselbe gilt für eine Altlastensanierung im Hinblick auf die geplante Wohnüberbauung, wenn die landwirtschaftliche Nutzung ohne eine solche Sanierung hätte weitergeführt werden können, die Kosten aber getätigt wurden, um in Zukunft mit einer anderen Liegenschaftsnutzung einen höheren Ertrag zu realisieren; die Kosten stehen deshalb nicht in einem engen sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der bisherigen Einkommenserzielung (vgl. dazu schon oben E. 2.2; Urteile 2C_286/2014 und 2C_287/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3.5; 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.4 sowie 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 4.2 in: StR 72/2017 S. 239).

E. 2.4.2

In einem anderen Fall, in dem die Aufwendungen für die Erneuerung der Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie der Fenster ebenfalls mehr gekostet haben als die Liegenschaft selbst (vgl. das Urteil 2C_286/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3.4 in: StR 70/2015 S. 428), ist die Renovation in ihrer Gesamtheit als eine wertvermehrende Investition eingestuft worden, auch wenn damit keine Nutzungsänderung verbunden war (vgl. ebenda E. 3.5). Als Herstellung zu gelten haben allgemein sämtliche Massnahmen, die den Ausbau mit Wohnraumerweiterung erst ermöglichen bzw. alle anfallenden Kosten, die durch den Ausbau unmittelbar veranlasst werden (vgl. das Urteil 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.4 in: StR 70/2015 S. 157; siehe auch das Beispiel im Urteil

2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 3.2 in: StR 70/2015 S. 157).

E. 2.5

Ebenfalls nicht um abziehbare Unterhaltskosten handelt es sich bei Garten-Sanierungsarbeiten, wenn diese nicht der Erhaltung bzw. der Wiederherstellung eines zuvor bestehenden Werts dienen, sondern einen neuen Wert schaffen; das ist dann so, wenn sie die Behebung gravierender und umfangreicher, schon kurz nach der Erstellung des Gartens entstandener Mängel bezwecken (vgl. das Urteil 2C_57/2008 vom 11. Dezember 2008 E. 2.2 u. 2.5 in: StR 64/2009 S. 117; siehe zu wertvermehrenden Sanierungen weiter das Urteil 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 4.2 in: StR 72/2017 S. 239).

E. 2.6

Die Unterscheidung zwischen werterhaltenden und -vermehrenden Kosten mag im Einzelfall insbesondere dann schwierig sein, wenn die getätigten Aufwendungen einen Mischcharakter haben. Dann ist eine proportionale Aufteilung vorzunehmen (vgl. dazu im Einzelnen das Urteil 2C_674/2014 vom 11. Februar 2015 E. 4.2 in: ASA 83 S. 614).

E. 2.7

In Konkretisierung von Art. 32 Abs. 2 DBG besteht eine besondere Regelung für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen. Diese werden den Unterhaltskosten gleichgestellt, auch soweit es sich dabei um teilweise wertvermehrende Massnahmen handelt (vgl. u.a. die Urteile 2C_666/2008 vom 12. Mai 2009 E. 2.1 mit Hinweis in: StE 2010 B 25.7 Nr. 5; 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.1 in: StR 65/2010 S. 864).

E. 2.7.1

Solche Kosten beziehen sich auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden. Sinn der Regelung ist es, einen Anreiz zu schaffen, bestehende, energietechnisch schlechte Bausubstanz bzw. energietechnisch veraltete Installationen möglichst bald auf den modernen Stand der Technik zu bringen (vgl. u.a. das Urteil 2C_727/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2.1 in: StR 68/2013 S. 318).

E. 2.7.2

Ein Abzug für energiesparende Massnahmen ist nur für Vorkehren an vorhandenen Bauten, nicht aber bei der Erstellung von Neubauten möglich (vgl. das Urteil 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.1 in StR 65/2010 S. 865 mit Hinweisen auf die Literatur). Denn bei Neubauten können die Auslagen in keinem Fall Mischcharakter haben, d.h. für teilweise werterhaltende und teilweise wertvermehrende Aufwendungen anfallen. Sie stellen stets nach Art. 34 lit. d DBG nicht absetzbare Herstellungskosten dar (vgl. das Urteil 2C_727/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2.2 in: StR 68/2013 S. 318). Dasselbe gilt bei baulichen Massnahmen im Anschluss an einen weitgehenden Gebäudeabbruch, welche praktisch zu einem Neubau führen (vgl. dazu schon das Urteil 2P.25/1998 vom 24. Februar 1999 E. 4b in: RDAT 1999 II S. 371; weitere Einzelfälle u.a. in den Urteilen 2C_727/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 3.3 in: StR 68/2013 S. 318 und 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 3.3 in: StR 70/2015 S. 157).

E. 3.1

Im konkreten Fall hat das Verwaltungsgericht erwogen, die von den Beschwerdegegnern vorgenommene Ausstattung ihrer Liegenschaft mit einem Marderschutzgitter habe

zukünftigen Schaden abwenden sollen, was eine Massnahme zur Werterhaltung darstelle und die getätigten Aufwendungen als vom steuerbaren Einkommen abziehbare Unterhaltskosten einstufen lasse. Dieser Einschätzung kann jedoch vor dem Hintergrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht gefolgt werden.

E. 3.2

Auf der Sachverhaltsebene hat die Vorinstanz für das Bundesgericht verbindlich festgehalten (vgl. oben E. 1.3), dass es den Beschwerdegegnern ausschliesslich darum ging, einen noch nicht entstandenen, in Zukunft vielleicht drohenden Schaden zu vermeiden (vgl. dazu E. 4.2 in fine des angefochtenen Urteils).

E. 3.2.1

Es handelt sich also nicht einmal teilweise um Reparaturkosten bzw. um Aufwendungen, welche die Beschwerdegegner hätten tätigen müssen, nachdem das Dachisolationsmaterial bereits von Marderschäden befallen gewesen wäre. Die massgeblichen Kosten dienen demzufolge nicht der Wiederherstellung eines früher höheren Liegenschaftswertes. Ebenso wenig ist hier ein unmittelbar oder sonstwie konkret drohender Schaden geltend gemacht.

E. 3.2.2

Die getätigte Investition hat zu einem Mehrwert der fortan geschützten Dachinstallation, aber auch der gesamten Liegenschaft geführt (vgl. oben E. 2.3.2). Es sind neue Werte geschaffen worden (vgl. oben E. 2.2 u. 2.3.2), die - wie das Kantonale Steueramt und das Steuerrekursgericht zutreffend erkannt haben (vgl. E. 2a u. 2d des Entscheids des Steuerrekursgerichts vom 23. November 2015) - einen entsprechend höheren Markt- bzw. Verkehrswert des Anwesens zur Folge haben.

Unter den gegebenen Umständen kann zwar von einer Werterhaltung gegenüber hypothetischem zukünftigem Schaden gesprochen werden. Die Substanzbewahrung ist aber vollumfänglich von der ihr vorausgegangenen Wertvermehrung abhängig und besteht als deren direkte Folge. Was also erhalten und bewahrt bleibt, ist der sich nach der getätigten Investition ergebende vermehrte Wert. Das schliesst eine Qualifikation als Unterhaltskosten im Sinne von Art. 32 Abs. 2 DBG aus. Entgegen dem oben in E. 2.6 massgeblichen Fall haben die hier zu beurteilenden Aufwendungen auch keinen Mischcharakter, der eine proportionale Aufteilung zwischen den beiden Kostenarten erforderlich machen würde.

E. 3.3

Das kantonale Steueramt verweist vor Bundesgericht auf andere Investitionen, die gemäss gängiger Praxis ebenfalls nicht als Unterhaltskosten anerkannt werden, namentlich Blitzableiter, Brandschutzmauern, Feuaralarmanlagen. Diese Vergleiche erweisen sich als zutreffend. In allen Fällen handelt es sich normalerweise nur um die Vermeidung etwaiger zukünftiger Schäden, nicht um die Reparatur bereits eingetretener Minderwerte an der Liegenschaft, und ist es - wie hier - der vermehrte Wert, der erhalten wird. Dagegen bezieht sich das von der Vorinstanz erwähnte Beispiel der Lärmschutzmauer soweit ersichtlich auf Umstände, in denen ein bereits eingetretener Schaden bzw. Minderwert zu beheben oder zumindest einzuschränken ist, bevor von einer bestenfalls zusätzlichen Wertvermehrung gesprochen werden kann.

E. 3.4

Die hier zu beurteilende Sachlage unterscheidet sich auch von den gesondert geregelten Massnahmen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen (vgl. oben E. 2.7). Bei der - unter bestimmten Gesichtspunkten allenfalls vergleichbaren - erstmaligen Anbringung technisch moderner Installationen in bestehenden Gebäuden ist die Wertvermehrung gegenüber einer Substanzbewahrung an sich (deutlich) vorrangig. Dennoch werden die damit verbundenen Aufwendungen aus den vom Gesetzgeber gewollten Ausnahmegründen dem Bereich der Werterhaltung zugeordnet, um deren Abzug als Unterhaltskosten gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG zu ermöglichen. Solche Gründe bestehen vorliegend indessen nicht. Die im Ausmass und in Abhängigkeit von der vorherigen Wertvermehrung gegebene Substanzbewahrung kann den genannten Abzug nicht rechtfertigen.

III. Kantons- und Gemeindesteuern

E. 4

Die für die Kantons- und Gemeindesteuern massgeblichen Vorschriften (vgl. insb. Art. 9 Abs. 3 StHG und § 30 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997, [StG/ZH]) stimmen mit denjenigen überein, die für die direkte Bundessteuer zur Anwendung kommen. Dementsprechend kann der Begriff der Unterhaltskosten (sowie derjenige der wertvermehrenden Aufwendungen, vgl. oben E. 2.3) unter dem Geltungsbereich des StHG im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer (vgl. dazu u.a. das Urteil 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.1 in: StR 72/2017 S. 239, m.w.H.). Somit ist die Beschwerde auch betreffend die Staatsteuer gutzuheissen.

IV. Kosten- und Entschädigungsfolgen

E. 5.1

Nach dem Gesagten sind die Beschwerden gutzuheissen, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und der Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 23. November 2015 zu bestätigen.

E. 5.2

Bei diesem Verfahrensausgang werden die Beschwerdegegner kostenpflichtig (vgl. Art. 65 f. BGG) und hat das Verwaltungsgericht die Kosten- sowie Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens dementsprechend neu zu verlegen.

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