

# **BGer 2C 734/2021 vom 23. Juni 2022**

Bundesgericht, 2022-06-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_734\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_734_2021)

FR: TF 2C 734/2021 du 23 juin 2022

IT: TF 2C 734/2021 del 23 giugno 2022

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2012 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Die frist- ( Art. 100 Abs. 1 BGG ) und formgerecht ( Art. 42 BGG ) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts ( Art. 82 lit. a BGG ) und richtet sich gegen das kantonal letztinstanzliche ( Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG ), verfahrensabschliessende ( Art. 90 BGG ) Urteil eines oberen Gerichts ( Art. 86 Abs. 2 BGG ). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig ( Art. 83 BGG ), zumal ein Beschwerderecht gemäss Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) vorgesehen ist. Die Beschwerdeführer sind bereits im kantonalen Verfahren als Parteien beteiligt gewesen und dort mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Ausserdem sind sie durch das angefochtene Urteil in ihren schutzwürdigen Interessen besonders berührt. Sie sind somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert ( Art. 89 Abs. 1 BGG ). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

### **E. 2**

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden ( Art. 95 lit. a BGG ; vgl. auch E. 3.2.2 hiernach). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht ( Art. 42 Abs. 2 BGG ) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.5; 133 II 249 E. 1.4.1). Der Verletzung von Grundrechten geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 II 44 E. 1.2; 143 II 283 E. 1.2.2). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. BGE 143 I 1 E. 1.4; 133 II 249 E. 1.4.2). Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ).

### **E. 3**

Die Beschwerdeführer rügen eine Verletzung von Art. 9 Abs. 3 StHG .

### **E. 3.1**

Die Beschwerdeführer machen geltend, die Vorinstanz würde allein gestützt auf die Höhe der Baukosten im Verhältnis zum Kaufpreis der Liegenschaft die gesamte Sanierung wirtschaftlich als Neubau betrachten. Die Vorinstanz lasse jedoch ausser Acht, dass das Rustico 1 beim Erwerb nicht vernachlässigt, sondern bestens bewohnbar gewesen sei. Mit den baulichen Massnahmen hätten die Beschwerdeführer keine Nutzungsänderung vorgenommen und den Wohnraum nicht erweitert. Die vorinstanzliche Beurteilung sei verfehlt. Sie würde dazu führen, dass alle Umbau- und Instandstellungsarbeiten, die über einen gewissen Umfang verfügten und zu entsprechend hohen Kosten führten, unabhängig einer allfälligen Nutzungsänderung oder Nutzungserweiterung, von vornherein nicht mehr als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen wären.

### **E. 3.2**

Die vorliegende Angelegenheit hat die Abgrenzung zwischen den für die Ermittlung des Reineinkommens abziehbaren Liegenschaftsunterhaltskosten und den nicht abziehbaren Aufwendungen für Anschaffung, Herstellung und Wertvermehrung von Vermögensgegenständen bei der Einkommenssteuer zum Gegenstand.

#### **E. 3.2.1**

Gemäss § 39 Abs. 2 Satz 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Diese kantonale Bestimmung zu den abziehbaren Liegenschaftsunterhaltskosten entspricht wörtlich sowohl Art. 9 Abs. 3 Satz 1 StHG als auch Art. 32 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11), wonach bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden können (vgl. Urteil 2C\_242/2020 vom 23. September 2020 E. 2.1; vgl. auch Urteil 2C\_450/2020 vom 15. September 2020 E. 5.2). Demgegenüber bestimmt § 41 Abs. 1 lit. d StG /AG - in Übereinstimmung mit Art. 34 lit. d DBG und Art. 9 Abs. 4 Satz 1 StHG -, dass die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen nicht abziehbar sind (vgl. Urteil 2C\_242/2020 vom 23. September 2020 E. 2.2).

#### **E. 3.2.2**

Als detaillierte Regelungen belassen Art. 9 Abs. 3 Satz 1 StHG zu den abziehbaren Liegenschaftsunterhaltskosten und Art. 9 Abs. 4 Satz 1 StHG zu den übrigen, nicht abziehbaren Kosten dem kantonalen Gesetzgeber keinen Gestaltungsspielraum. Die Bestimmungen kämen gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG direkt zur Anwendung, falls sich erweisen sollte, dass das kantonale Steuerrecht ihnen widerspricht. Wo die bundessteuerrechtlichen und die steuerharmonisierungsrechtlichen Regelungen im Wortlaut übereinstimmen, drängt sich im Grundsatz zudem deren identische Auslegung auf. Dies ist im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung, die verlangt, dass Rechtsfragen im kantonalen und im eidgenössischen Recht mit Bezug auf die direkten Steuern nach Möglichkeit gleich beurteilt werden (vgl. BGE 133 II 114 E. 3.2; vgl. auch BGE 139 II 363 E. 3.2 i.f.; 130 II 65 E. 5.2).

### **E. 3.2.3**

Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen den für die Ermittlung des Reineinkommens abziehbaren Liegenschaftsunterhaltskosten und den nicht abziehbaren Aufwendungen gilt, dass eine Totalsanierung, die praktisch einem Neubau gleichkommt, aus steuerrechtlicher Sicht eine Herstellung darstellt, weshalb die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerrechtlich nicht zum Abzug zuzulassen sind. Auch ein völliger Um- oder Ausbau einer Liegenschaft kommt wirtschaftlich einem Neubau gleich. Wird eine Liegenschaft umgebaut und neuen Zwecken zugeführt, liegt eine Herstellung vor, wenn die als "Renovation" bezeichneten Arbeiten umfangmässig einem Neubau gleichkommen. Das ist insbesondere bei Aushöhlung der Baute oder von Gebäudeteilen mit anschliessender Neugestaltung der Innenraumeinteilung der Fall (vgl. Urteile 2C\_242/2020 vom 23. September 2020 E. 2.2; 2C\_153/2014 vom 9. September 2014 E. 2.2 f.; 2C\_666/2012 und 2C\_667/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.1).

### **E. 3.2.4**

Steuerrechtlich als (Teil-) Neubau zu betrachten ist dabei auch der Ausbau von Gebäuden oder Gebäudeteilen, wenn damit in erster Linie eine Wohnraumerweiterung bezweckt wird. Ein solcher Ausbau mit Wohnraumerweiterung kommt wirtschaftlich betrachtet dem An- oder Aufbau zusätzlicher Wohnräume gleich. Als Herstellung zu gelten haben dabei alle Massnahmen, die den Ausbau mit Wohnraumerweiterung erst ermöglichen sowie alle anfallenden Kosten, die durch den Ausbau unmittelbar veranlasst werden. Die Praxis lässt daher namentlich beim Ausbau von Dachgeschossen mit Einbau von Zimmern oder Wohnungen einkommenssteuerrechtlich keine Kosten zum Abzug zu (vgl. Urteile 2C\_242/2020 vom 23. September 2020 E. 2.3; 2C\_153/2014 vom 9. September 2014 E. 2.4).

### **E. 3.3**

Die Beschwerdeführer werfen der Vorinstanz vor, bloss gestützt auf die Höhe der Baukosten (Fr. 754'000.--) im Verhältnis zum Kaufpreis der Liegenschaft (Fr. 500'000.--) die gesamte Sanierung wirtschaftlich als Neubau zu betrachten. Dies trifft nicht zu.

#### **E. 3.3.1**

Die Vorinstanz erwog lediglich, das Verhältnis zwischen den Kosten der Bauarbeiten und dem Erwerbspreis sei ein "starkes Indiz für eine bedeutende Verbesserung des Standards" (E. 3.2 des angefochtenen Urteils). Die Vorinstanz begründete in der Folge jedoch detailliert, weshalb sie von wesentlichen Verbesserungen und damit von wertsteigernden Aufwendungen ausgehe. Sie führte aus, die Beschwerdeführer hätten durch den Ersatz der Fenster und der Erneuerung der Elektroinstallationen weitgehende Investitionen in die werttreibende Infrastruktur des Rustico 1 vorgenommen. Auch die Reparatur der Klärgrube mit späterem Anschluss an die Kanalisation, die Sanierung des Kamins, die Erneuerung der Lüftung für den neuen Speicherofen und das Anbringen einer statischen Verstärkung im ersten Stock hätten zu einer wesentlichen Verbesserung der zentralen Grundbestandteile des Rustico 1 geführt. Gleiches gelte für den Einbau der neuen Sickerleitung, mit der für einen besseren Schutz der Liegenschaft vor einer Durchfeuchtung habe gesorgt werden können. Hinzu kämen, so die Vorinstanz weiter, die umfassenden Arbeiten an den statisch und dämmungstechnisch relevanten Gebäudeteilen, wie namentlich der Ersatz des Lärchenbodens, die Isolation des Bodens, der Wände im Boden sowie des Dachs. Durch

diese Massnahmen sei das Rustico 1 im Vergleich zum Erwerbszeitpunkt in einen bedeutend besseren Zustand versetzt worden. Auch die Restauration des Dachstocks sei als wertsteigernd zu qualifizieren (vgl. E. 3.2 S. 7 des angefochtenen Urteils).

### **E. 3.3.2**

Auch den Innenausbau würdigte die Vorinstanz eingehend. Sie beachtete, dass nicht nur eine neue Küche eingebaut worden sei. Vielmehr sei diese auch an einem vom vorherigen Standort abweichenden Ort platziert worden. In Kombination mit dem Ersatz der Treppe samt geänderter Treppenführung und der Verbreiterung der Türe zur Toilette lägen auch gewisse Veränderungen im Grundriss des Rustico 1 vor. Überdies habe hinsichtlich der Sanitäreinrichtungen sowohl optisch als auch technisch eine weitgehende Neugestaltung stattgefunden, indem neben dem Boiler auch die Dusche und das WC ersetzt sowie neue Fliesen verlegt worden seien. Da, so die Vorinstanz abschliessend, zudem auch die Aussenfassade ausgebessert und die Pavatex-Wandbeläge durch einen Isolierverputz ersetzt worden seien, seien alle entscheidenden Bereiche der Liegenschaft von den Sanierungsarbeiten betroffen gewesen. Letztlich habe auch die Entfernung des Mammutbaums zu einer Wertsteigerung beigetragen, da sich diese positiv auf den effektiv nutzbaren Umschwung auswirke und zur Errichtung einer neuen Stützmauer geführt habe (vgl. E. 3.2 S. 8 des angefochtenen Urteils).

### **E. 3.4**

Die Vorinstanz kommt gestützt auf die von den Beschwerdeführern nicht beanstandeten Sachverhaltsfeststellungen zu den vorgenommenen Arbeiten zu Recht zum Schluss, dass die Bauarbeiten einen wertvermehrenden Charakter aufweisen.

#### **E. 3.4.1**

Die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen hat die Steuerbehörde nachzuweisen, während die steuerpflichtige Person mit Bezug auf die steuermindernden und -ausschliessenden Tatsachen (objektiv) beweisbelastet ist (vgl. Urteile 2C\_719/2021 vom 7. Dezember 2021 E. 3.2.2; 2C\_450/2020 vom 15. September 2020 E. 4.3.3; zur Normentheorie vgl. BGE 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488 E. 3.8.2; vgl. auch Kocher Martin/Anzante Diego, Von "Dumont" zum wirtschaftlichen Neubau, StR 10/2020, S. 723 f.). Der Abzug für die Liegenschaftsunterhaltskosten basiert auf steuermindernden Tatsachen, weshalb die Beschwerdeführer zwecks Abzugs nachzuweisen haben, dass sich die Bauarbeiten werterhaltend auf ihre Liegenschaft auswirken. Diesen Nachweis erbringen die Beschwerdeführer nicht. Dass gewisse bauliche Massnahmen als Energiesparmassnahmen qualifizieren würden (vgl. § 39 Abs. 2 Satz 2 StG /AG; vgl. auch Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG ), zeigen die Beschwerdeführer ebenfalls nicht auf.

#### **E. 3.4.2**

Demgegenüber legt die Vorinstanz mit Bezug auf die einzelnen Bauarbeiten ausführlich dar, dass sich diese wertsteigernd auf die Liegenschaft auswirken würden (vgl. E. 3.3 hiavor). Diese Würdigung ist nicht zu beanstanden: Die Gesamtheit der ausgeführten baulichen Massnahmen führen vorliegend offenkundig zu einer massgeblichen Steigerung des Nutzungswerts der Liegenschaft, auch wenn keine eigentliche Wohnraumerweiterung oder Nutzungsänderung stattgefunden hat. Insbesondere der Umstand, dass die Bauarbeiten alle entscheidenden Bereiche der Liegenschaft erfasst haben, spricht für das Vorliegen von wertvermehrend wirkenden Bauarbeiten. Deshalb stellen die entsprechenden Kosten nicht abziehbare Aufwendungen im Sinne von § 41 Abs. 1 lit. d StG /AG dar (vgl. auch Art. 9

Abs. 4 Satz 1 StHG ; Art. 34 lit. d DBG ; zur Abgrenzung von Werterhaltung und Wertvermehrung vgl. auch Urteil 2C\_450/2020 vom 15. September 2020 E. 4.1).

### **E. 3.5**

Nach dem Dargelegten ist nicht (allein) ausschlaggebend, in welchem Verhältnis die Kosten für die Bauarbeiten zum Erwerbspreis stehen. Vielmehr ist entscheidend, dass die Bauarbeiten einen wertvermehrenden Charakter aufweisen. Es liegt keine Verletzung von Art. 9 Abs. 3 StHG vor. Im Übrigen ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer die Vorinstanz auch nicht in Willkür verfallen, indem sie sich nicht am einschlägigen Merkblatt des Kantonalen Steueramts Aargau orientierte (zur Verbindlichkeit von Merkblättern im Sinne von Verwaltungsverordnungen für die Gerichte vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3; Urteile 2C\_242/2020 vom 23. September 2020 E. 3.4; 2C\_450/2020 vom 15. September 2020 E. 3.3.2).

### **E. 4**

Die Beschwerdeführer rügen im Weiteren eine Verletzung von Art. 8 Abs. 1 BV sowie § 10 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Aargau vom 25. Juni 1980 (KV/AG; SR 131.227; SAR 110.000). Sie bringen vor, die vorinstanzlich geschützte Praxis führe zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung zwischen Liegenschaftseigentümern, welche fortlaufend kleinere Unterhaltsarbeiten vornehmen, und solchen, welche verschiedene Unterhaltsarbeiten zusammenfassen.

#### **E. 4.1**

Soweit die Beschwerdeführer den Anforderungen an die Rüge der Verletzung von Grundrechten mit ihren Ausführungen genügen (vgl. Art. 106 Abs. 2 BGG ), ist keine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots nach Art. 8 Abs. 1 BV zu erkennen. Die Beschwerdeführer legen ihrer Argumentation die Annahme zugrunde, die Vorinstanz habe allein aufgrund der Höhe der Kosten der von den Beschwerdeführern vorgenommenen Bauarbeiten den Abzug dieser Aufwendungen als Unterhaltskosten verwehrt. Die Beschwerdeführer lassen ausser Acht, dass - wie bereits ausgeführt (vgl. E. 3.3 f. hiavor) - die vorgenommenen Bauarbeiten keine werterhaltenden Massnahmen, sondern wertvermehrende Investitionen darstellen. Bauarbeiten mit wertvermehrendem Charakter können indes auch Liegenschaftseigentümerinnen und -eigentümer, die kleinere Unterhaltsarbeiten fortlaufend vornehmen, nicht im Rahmen der Einkommensteuer in Abzug bringen. Insofern stösst die Rüge ins Leere.

#### **E. 4.2**

Mit Blick auf § 10 Abs. 1 KV/AG legen die Beschwerdeführer nicht hinreichend dar, dass ihnen das kantonale verfassungsmässige Recht weitergehende Ansprüche einräumen würde als Art. 8 Abs. 1 BV (vgl. Art. 106 Abs. 2 BGG ). Daher erübrigen sich hierzu weitere Ausführungen.

### **E. 5**

Die Beschwerdeführer beanstanden ferner eine Verletzung von Art. 127 Abs. 2 und Abs. 3 BV . Sie machen geltend, der Kanton Tessin hätte eine Einzelbetrachtung vorgenommen und gewissen Investitionen als Unterhaltskosten, andere als Energiesparmassnahmen beurteilt. Der Kanton Tessin werde bei der Veräusserung der Liegenschaft diese Aufwendungen bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns nicht als Anlagekosten zulassen. Diese doppelte Nichtabziehbarkeit verstosse gegen das Verbot der

interkantonalen Doppelbesteuerung von Art. 127 Abs. 3 BV und gleichermaßen gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV .

### **E. 5.1**

Zunächst ist festzuhalten, dass das Vorbringen der Beschwerdeführer, wonach der Kanton Tessin im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer eine Einzelbetrachtung vorgenommen und gewisse Investitionen als Unterhaltskosten, andere als Energiesparmassnahmen beurteilt habe, nicht weiter substantiiert wird und unbelegt bleibt. Die Beschwerdeführer unterlassen es, aufzuzeigen, welche derartige Veranlagung der Kanton Tessin im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer vorgenommen hätte. Solches ist auch nicht offenkundig, da keine Veräusserung der Liegenschaft geltend gemacht wird oder aktenkundig ist.

### **E. 5.2**

Sodann ist darauf hinzuweisen, dass der grundstückgewinnsteuerrechtliche Begriff der Anlagekosten steuerharmonisierungsrechtlich definiert ist (vgl. Urteil 2C\_686/2021 vom 18. November 2021 E. 4.2).

#### **E. 5.2.1**

Das Steuerharmonisierungsgesetz enthält nur wenige Vorschriften zur Grundstückgewinnsteuer. Vorgeschrieben wird zwar die Erhebung einer solchen Steuer. Das Steuerharmonisierungsgesetz bleibt aber hinsichtlich der Ausgestaltung derselben vage und enthält nur wenige Vorgaben an die Kantone (vgl. BGE 145 II 206 E. 3.2.4; 143 II 382 E. 2.1; 134 II 124 E. 3.2). Der den Kantonen bei der Umschreibung des Grundstückgewinnsteuerobjekts und dessen Bemessung zustehende Freiraum ist jedoch beschränkt (vgl. BGE 143 II 382 E. 4.1; 131 II 722 E. 2.1). Gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Die Auslegung der Rechtsbegriffe "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" kann im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 StHG nicht harmonisierungsautonom erfolgen. Der Begriff der "Anlagekosten" gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG bezieht sich auf den Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen. Letztere betreffen lediglich wertvermehrnde Aufwendungen (vgl. Urteil 2C\_686/2021 vom 18. November 2021 E. 4.2.1 f.).

#### **E. 5.2.2**

Demnach haben die in der vorliegenden Angelegenheit als wertvermehrnde Aufwendungen beurteilten baulichen Massnahmen im Grundsatz als Anlagekosten im Sinne von Art. 12 Abs. 1 StHG zu gelten. Insofern ist weder ersichtlich noch hinreichend dargetan, dass eine doppelte Nichtabziehbarkeit vorliegt, die gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV verstösst. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer besteht somit auch keine Konstellation, in der sie die Baukosten weder als Liegenschaftsunterhaltskosten bei der Einkommenssteuer im Kanton Aargau noch als Anlagekosten bei einem späteren Verkauf der Liegenschaft bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer im Kanton Tessin in Abzug bringen können. Entsprechend liegt auch kein Verstoss gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Sinne von Art. 127 Abs. 2 BV vor.

## **E. 6**

Im Ergebnis ist die Beschwerde unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist. Diesem Verfahrensausgang entsprechend tragen die Beschwerdeführer die Gerichtskosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung ( Art. 66 Abs. 1 und Abs. 5 BGG ). Parteienschädigungen sind nicht geschuldet ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

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