

# **BGer 9C\_442/2025 vom 11. März 2026**

Bundesgericht, 2026-03-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_442\\_2025](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_442_2025)

FR: TF 9C\_442/2025 du 11 mars 2026

IT: TF 9C\_442/2025 del 11 marzo 2026

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen ( Art. 29 Abs. 1 BGG ) und mit freier Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE 151 II 68 E. 1 Ingress).

### **E. 1.2**

Angefochten ist ein letztinstanzliches kantonales Urteil in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Vorinstanz hat die Sache an die kantonale Steuerverwaltung zurückgewiesen, damit diese weitere Abklärungen betreffend die Qualifikation der einzelnen Arbeiten am Dachstock vornehme und anschliessend erneut über die steuerliche Abzugsfähigkeit der entsprechenden Kosten befinde (vgl. angefochtenes Urteil E. 4).

Ein Rückweisungsentscheid schliesst das Verfahren nicht ab, weshalb es sich bei ihm grundsätzlich um einen Vor- oder Zwischenentscheid handelt (vgl. BGE 149 II 66 E. 1.2; 148 IV 155 E. 1.1; 145 II 168 E. 2; 144 III 253 E. 1.3; 144 IV 321 E. 2.3). Wenn die Rückweisung aber mit verbindlichen Vorgaben erfolgt, welche die untere Instanz bei ihrem neuen Entscheid befolgen muss, so stellen diese Vorgaben für die Behörde einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil gemäss Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG dar, weil sie entgegen ihrer Rechtsauffassung einen Entscheid erlassen müsste, den sie in der Folge nicht mehr anfechten kann ( BGE 140 II 315 E. 1.3.1; vgl. auch BGE 149 II 66 E. 1.2 ; 145 I 239 E. 3.3; 142 V 26 E. 1.2; 134 II 124 E. 1.3; Urteil 2C\_57/2024 vom 6. September 2024 E. 2.1.5). Eine solche Konstellation liegt hier vor. Die Steuerverwaltung müsste auf der Grundlage des angefochtenen Urteils in ihrer Ansicht nach rechtswidrigen Entscheid erlassen. Demnach ist ein nicht wieder gutzumachender Nachteil anzunehmen und die Beschwerde gemäss Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG ist grundsätzlich zulässig.

### **E. 1.3**

Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht ( Art. 100 und Art. 42 BGG ) und die Steuerverwaltung ist zur Beschwerde legitimiert ( Art. 146 DBG [SR 642.11] sowie Art. 73 Abs. 1 und 2 StHG [SR 642.14]).

### **E. 1.4**

Die Beschwerdeschrift hat unter anderem ein Rechtsbegehren zu enthalten ( Art. 42 Abs. 1 BGG ). Da die Beschwerde an das Bundesgericht ein reformatorisches Rechtsmittel ist ( Art. 107 Abs. 2 BGG ), darf sich diese grundsätzlich nicht darauf beschränken, die Aufhebung bzw. Rückweisung des angefochtenen Urteils zu beantragen. Grundsätzlich ist ein materieller Antrag erforderlich, damit die Beschwerde zulässig ist, ausser wenn das Bundesgericht ohnehin nicht reformatorisch entscheiden könnte ( BGE 137 II 313 E. 1.3; 136 V 131 E. 1.2; 134 III 379 E. 1.3). Rechtsbegehren sind nach Treu und Glauben

auszulegen, insbesondere im Lichte der dazu gegebenen Begründung Es genügt, wenn der Beschwerde insgesamt entnommen werden kann, was die beschwerdeführende Partei verlangt ( BGE 137 II 313 E. 1.3).

Die Beschwerdeführerin, eine Amtsstelle, stellt grundsätzlich einen unzulässigen rein kassatorischen Antrag, womit - da das Bundesgericht durchaus reformatorisch entscheiden könnte - an sich auf die Beschwerde nicht einzutreten wäre. Da sich aus dem Gesamtzusammenhang der Begründung jedoch letztlich ergibt, dass die Bestätigung des unterinstanzlichen Entscheids angebeht wird, ist für dieses Mal von einer formellen Erledigung noch abzusehen. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 2.1**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ) oder auf Rüge hin ( Art. 97 Abs. 1 BGG ) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" ( BGE 150 II 346 E. 1.6; 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantiieren ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

### **E. 2.2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte ( BGE 150 II 346 E. 1.5.2; 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteile 9C\_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 150 I 1 , aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17; 9C\_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 149 II 158 , aber in: StE 2023 B 72.13.1 Nr. 4; 9C\_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 2). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht ( BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

## **II. Direkte Bundessteuer**

### **E. 3**

Strittig und zu prüfen ist, ob das kantonale Gericht zu Recht eine proportionale Ausscheidung der bei der Dachstocksanierung angefallenen und in der Steuererklärung 2018 als abzugsfähig deklarierten Kosten (in Höhe von Fr. 70'000.-) in werterhaltende bzw. dem Energie-/Umweltschutz dienende und wertvermehrnde Aufwendungen verlangt hat.

### **E. 3.1**

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können u.a. 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 ; vgl. auch Art. 9 Abs. 3 StHG ). Das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) bestimmt ferner, welche Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können ( Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG i.V.m. Art. 1 lit. b der Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien [SR 642.116.1]). Von den Unterhaltskosten im Sinne von Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen (vgl. Art. 34 lit. d DBG ; vgl. auch Art. 12 Abs. 1 StHG ). Letztere schaffen zusätzliche neue Werte, während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen (Urteil 9C\_704/2022 vom 20. Februar 2023 E. 3.1).

Mit BGE 149 II 27 hat das Bundesgericht seine bisherige Praxis bei der Einkommenssteuer dahingehend geändert, dass bei Totalanierungs-, Renovierungs- oder Umbauprojekten auf einer neu erworbenen Liegenschaft keine "wirtschaftliche" Gesamtbetrachtung angezeigt ist. Stattdessen muss für alle Arbeiten an einer neu erworbenen Liegenschaft - wie bei allen anderen Liegenschaftskosten - individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters abgeklärt werden, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken, oder ob sie das Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, also wertvermehrenden Charakter haben ( BGE 149 II 27 E. 4.5 f.). Aufwendungen, die ein Gebäude in den Rang eines besser ausgestatteten oder höherwertigen Gebäudes aufrücken lassen, sind demnach steuerlich nicht mehr grundsätzlich vom Abzug als Unterhaltskosten ausgeschlossen. Vielmehr ist für jede Massnahme nach einer funktionalen Betrachtungsweise zu prüfen, ob das Grundstück dadurch eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat ( BGE 149 II 27 E. 4.1 m.w.H.). Vergleichsmassstab bildet nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation.

### **E. 3.2**

Diese Sichtweise hat das Bundesgericht in der Folge auch für vergleichbare Projekte auf Grundstücken bestätigt, welche die steuerpflichtige Person nicht neu erworben, sondern schon länger zu Eigentum gehalten hatte (Urteil 9C\_290/2023 vom 13. Februar 2024 Sachverhalt lit. A sowie E. 3.3 und 4). Auch nach BGE 149 II 27 gilt indes, dass sich Arbeiten für einen (tatsächlichen und nicht bloss wirtschaftlichen) Neubau grundsätzlich wertvermehrend auswirken und die daraus entstandenen Kosten bei der Einkommenssteuer nicht abgezogen werden können, selbst wenn die neue Baute eine abgebrochene Baute mit gleichartiger Nutzung ersetzt hat ("Ersatzneubau"; vgl. Urteil 9C\_653/2022 vom 23. Mai 2023 E. 4.1 und 4.2 [betreffend eine freistehende Garage]). Mit anderen Worten hat die Aufgabe der Figur des wirtschaftlichen Neubaus nichts daran geändert, dass mit der Herstellung einer neuen Baute (Neubau "auf der grünen Wiese") eine Liegenschaft nicht bloss instandgestellt wird, die Aufwendungen dafür mithin grundsätzlich nicht als werterhaltend, sondern als wertvermehrend ( Art. 34 lit. d DBG ) zu charakterisieren sind. Das gilt auch dann, wenn die neue eine abgebrochene Baute ersetzt: Bei einem Ersatzneubau nach Abschluss des Rückbaus eines Gebäudes ist gerade kein vorbestehendes Gebäude (mehr) vorhanden, an welchem Unterhalts- und Instandstellungsmassnahmen (noch) durchgeführt werden könnten (Urteil 9C\_722/2024 vom 31. Juli 2025 E. 5.1).

### **E. 3.3**

Es steht vorliegend fest und ist unbestritten, dass die Steuerpflichtigen im Jahr 2018 den bestehenden Dachstock ihres Einfamilienhauses in V. \_\_\_\_\_/AG vollständig abgebrochen und durch eine neue Konstruktion ersetzt haben. Dabei wurde die Höhe des Kniestocks angehoben und die Dachneigung verändert. Auf der südlichen Dachfläche wurde zudem eine Photovoltaikanlage installiert. Die seitens der Steuerpflichtigen als Liegenschaftsunterhalt geltend gemachten Kosten von Fr. 70'000.- (für Traggkonstruktion und Eindeckung) wurden durch die Steuerverwaltung als nicht abzugsfähige, wertvermehrnde Kosten qualifiziert.

Die Steuerrekurskommission bestätigte diese Auffassung und argumentierte, dass eine neue bauliche Situation geschaffen worden sei, die mit dem ursprünglichen Dach nicht mehr vergleichbar sei. Es handle sich um einen Ersatzneubau. Die damit zusammenhängenden, vorliegend zu prüfenden Kosten seien als wertvermehrnde Investitionen zu behandeln und vollumfänglich nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig.

### **E. 3.4**

Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, nachdem das Bundesgericht die Praxis zum "wirtschaftlichen Neubau" (vgl. vorne E. 3.2) aufgegeben habe, könne der vorinstanzlichen Auffassung nicht gefolgt werden. Nunmehr seien (auch) Kosten für Arbeiten im Zusammenhang mit einer Totalsanierung oder dem völligen Um- oder Ausbau abzugsfähig, soweit sie aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken. Nach dem Willen des Gesetzgebers sei bei allen Liegenschaftskosten individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters abzuklären, ob sie werterhaltend wirken. Das gelte auch, wenn der gesamte Dachstock im Rahmen einer Sanierung abgebrochen und neu erstellt werde. Es sei nicht ersichtlich, weshalb der Abbruch und Neubau eines Dachstockes anders beurteilt werden sollte als der Abbruch und Neubau eines Ökonomieteils (dazu BGE 149 II 27 ).

Die vorliegende Dachstocksanie rung (grösserer Neigungswinkel der Dachflächen sowie höherer Kniestock) habe zu einer qualitativen Verbesserung geführt bzw. sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrnden Anteil aufgewiesen. Mithin sei eine proportionale Ausscheidung vorzunehmen. Es sei anteilmässig unter Beizug der Beweisregeln zu prüfen, welcher Anteil der Kosten das Dach saniert hätten (ohne Neigungsveränderung und Kniestockerhöhung) und welche allfälligen Mehrkosten für die veränderte Dachneigung als angemessene Investition in Bezug auf Energiesparen und Umweltschutz zu qualifizieren wären. Eine pauschale Ablehnung der Abzugsfähigkeit widerspreche der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Nichts anderes ergebe sich aus dem Urteil 9C\_653/2022 vom 24. Mai 2023, in welchem es um ein eigenständiges Gebäude (Garage) mit einer vom Hauptbau unabhängigen Funktion gegangen sei, während vorliegend lediglich die Erneuerung des Dachstocks eines bestehenden Gebäudes im Rahmen einer Sanierung desselben zur Diskussion stehe. Entsprechend sei eine Rückweisung mit Sachverhaltsergänzung angezeigt.

### **E. 3.5**

Die seitens der Steuerverwaltung hiergegen aufgeworfene Beschwerde überzeugt nicht. Insbesondere kann ihr nicht gefolgt werden, soweit sie den Dachstock als Ersatzneubau qualifiziert. Es ist unbestritten, dass kein vollständiger Rückbau des Wohnhauses der Steuerpflichtigen erfolgte, sondern einzig ein - wenn auch vollständiger - Rückbau und

Wiederaufbau des Dachstocks. Dieser stellt indes (lediglich) einen Gebäudebestandteil dar. Dass er als solcher einer unabhängigen Sanierung bzw. einem losgelösten Ersatz zugänglich ist, lässt ihn nicht zu einem eigenen Bau werden. Ist der Wiederaufbau des Dachstock aber nicht als Neubau zu qualifizieren, muss er nach der gebotenen objektiv-technischen und funktionalen Betrachtungsweise separat gewürdigt werden (vgl. Sirgit Meier/Jennifer Herren, Kosten bei Sanierung einer Wohnliegenschaft, StR 2023 S. 667). Es ist weder ersichtlich noch wird von der Beschwerdeführerin dargetan, weshalb vorliegend eine andere Betrachtungsweise zu greifen hätte als bei den in BGE 149 II 27 beurteilten steuerlichen Folgen des Abbruch und Wiederaufbaus eines Ökonomieteils. Hier wie dort handelt es sich nicht um einen kompletten "Ersatzneubau" nach Abschluss des Rückbaus eines Gebäudes, sondern um ein Totalsanierungs- bzw. Umbauprojekt an einem bestehenden Gebäude.

### **E. 3.6**

Nach dem Gesagten ist für alle Arbeiten an der Tragkonstruktion sowie für die Eindeckung individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters - und unter Mitwirkung der Steuerpflichtigen ( Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG ) - abzuklären, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken. Kann der jeweilige Anteil nicht festgestellt werden, ist gemäss der Normentheorie ( Art. 8 ZGB analog) zulasten der Steuerpflichtigen davon auszugehen, dass die Kosten nicht der Werterhaltung dienen und folglich nicht abgezogen werden können (vgl. MARTIN KOCHER/DIEGO ANZANTE, Von "Dumont" zum wirtschaftlichen Neubau, StR 2020 S. 723). Insofern ergibt sich auch nichts anderes aus dem vorinstanzlichen Urteil.

## **III. Staats- und Gemeindesteuern**

### **E. 4**

Bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern rügt die Steuerverwaltung Thurgau dasselbe. Im Rahmen des harmonisierten Steuerrechts verbleibt den Kantonen hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten kein Spielraum. Die Begrifflichkeit im kantonalen Recht entspricht jener für die direkte Bundessteuer (vgl. Art. 9 Abs. 3 StHG sowie § 34 Abs. 1 Ziff. 1 des Steuergesetzes vom 14. September 1992 des Kantons Thurgau [StG/TG; RB 640.1]).

Aus diesem Grund gilt das in den vorstehenden Erwägungen zur direkten Bundessteuer Gesagte analog für die Staats- und Gemeindesteuern für die Steuerperiode 2018.

## **IV. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung**

### **E. 5**

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen. Die Gerichtskosten sind der unterliegenden Steuerverwaltung aufzuerlegen ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Den Steuerpflichtigen steht eine Parteientschädigung zu ( Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG ).

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